

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňové zatížení tabákových výrobků
Tax Burden of Tobacco Products

Student: Simona Dudková

Vedoucí bakalářské práce : prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Simona Dudková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Daňové zatížení tabákových výrobků**
Tax Burden of Tobacco Products

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Historie a klasifikace akcí
 3. Legislativní prostředí akcí z tabákových výrobků v České republice
 4. Zatížení vybrané domácnosti akcí z tabákových výrobků
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně, kromě příloh, které jsou zpracovány na základě převzatých uvedených materiálů.

V Ostravě dne 7.5.2014

Vlastnoruční podpis: Simona Dvorková

Obsah

1	Úvod	6
2	Historie a klasifikace akcízů	8
2.1	Daňová teorie.....	8
2.1.1	Definice daní	8
2.1.2	Účel daní	9
2.1.3	Třídění daní	9
2.1.4	Způsob výběru daně.....	10
2.1.5	Daňový systém České republiky	10
2.1.6	Daňové prvky	13
2.1.7	Funkce daní	14
2.2	Historie daní	15
2.2.1	Otrokářská společnost.....	15
2.2.2	Období liberalismu	16
2.2.3	Přelom 19. a 20. století	16
2.2.4	Druhá polovina 20. století po současnost	16
2.3	Charakteristika spotřební daně	17
2.3.1	Klasifikace spotřebních daní	17
2.3.2	Vrácení spotřebních daní	20
2.3.3	Harmonizace akcízů.....	20
2.3.4	Vývoj sazeb akcízů v České republice	21
2.3.5	Postavení jednotlivých spotřebních daní v rámci celkového výnosu spotřebních daní	23
2.4	Dílčí závěr	25
3	Legislativní prostředí akcízů z tabákových výrobků v České republice	26
3.1	Co je to tabák.....	26
3.1.1	Historie tabákových výrobků	26

3.1.2	Kouření tabáku	27
3.2	Tabákové nálepky	28
3.3	Daňové sklady	31
3.3.1	Základní principy provozování daňového skladu	33
3.4	Zajištění daně.....	34
3.5	Orgány vykonávající správu spotřebních daní.....	34
3.5.1	Činnost celní správy.....	35
3.6	Výpočet daně z tabákových výrobků.....	36
3.6.1	Plátce daně z tabákových výrobků	36
3.6.2	Osvobození od daně.....	37
3.6.3	Základ daně z tabákových výrobků.....	37
3.6.4	Sazby daně z tabákových výrobků	37
3.6.5	Daňové přiznání a splatnost daně.....	37
3.6.6	Jednotkové balení	38
3.7	Dovoz tabákových výrobků v rámci podnikatelské činnosti.....	38
3.8	Porušování zákona o spotřební dani	39
3.9	Negativní důsledky způsobení spotřebou tabákových výrobků	40
3.9.1	Zdravotní problémy	40
3.9.2	Předčasná úmrtí	41
3.9.3	Sociální problémy.....	41
3.9.4	Nižší produktivita práce.....	41
3.9.5	Protikuřácká opatření.....	41
3.9.6	Zákazy kouření	42
3.9.7	Kampaně proti kouření	42
3.9.8	Zákaz reklamy	43
3.10	Dílčí závěr	44
4	Zatížení vybrané domácnosti akcí z tabákových výrobků	45
4.1	Systém zdaňování cigaret.....	45
4.2	Výpočty zatížení akcí z tabákových výrobků.....	45
4.2.1	Období 2009	48

4.2.2	Období 2010	51
4.2.3	Období 2011	53
4.2.4	Období 2012	55
4.2.5	Období 2013	57
4.3	Vývoj daňového zatížení ve zkoumaném období	60
4.5	Dílčí závěr	60
5	Závěr	61
	Seznam použité literatury:.....	63
	Seznam zkratk:	66
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Tabákové výrobky patří do skupiny daní spotřebních, které v ekonomice sehrávají důležitou roli, jelikož jsou významným a stabilním příjmem do státního rozpočtu. V České republice bylo z období 2012 vybráno na spotřební dani za cigarety 44,986 miliard Kč plus daň z přidané hodnoty ve výši něco přes 4 miliardy Kč. Stát také „spoří“ nemalé částky na vyplácení starobních důchodů či na zdravotní péči o starší lidi a to z důvodu předčasných úmrtí, kterým kouření tabákových výrobků napomáhá. Kouření zabije každý rok okolo 18 000 obyvatel České republiky. Většina z nich zemře na rakovinu a nemoci srdce a cév, ostatní na respirační či jiná onemocnění. Kouří zde totiž asi třetina dospělých a mladých i víc. Se spotřebou tabákových výrobků je spojeno mnoho negativních jevů, které státu přinášejí přímé či nepřímé náklady a to buď jako vynaložené náklady na zdravotní péči, invalidní důchody, na nemocenské dávky nebo například na ztráty vzniklé sníženou produktivitou práce.

Toto téma bakalářské práce autorku zaujalo z důvodu, že spotřeba tabákových výrobků v České republice za posledních několik let stoupla. Je zde nadprůměrná spotřeba cigaret. Alarmující je také fakt, že průměrný věk vykouření první cigarety je kolem desátého roku života dítěte.

Úvodní kapitola práce bude rozdělena do tří částí. První bude zaměřena na daňovou teorii, druhá část bude věnována historickému vývoji zdanění na území dnešní České republiky s hlavním zřetelem k dani spotřební, ve třetí části bude vysvětlena charakteristika spotřebních daní.

Následující kapitola bude soustředěna na analýzu legislativního prostředí akcí z tabákových výrobků v České republice. Zaměřuje se na tabák z historického hlediska, od dob jeho prvního využití. Také pojmu tabáková nálepka, která je nevyhnutelnou součástí každého tabákového výrobku, a daňovými sklady.

Závěrečná kapitola se bude zabývat praktickými výpočty. Bude potřeba zvolit určitou domácnost pro potřebu výpočtů zatížení vybrané domácnosti akcí z tabákových výrobků. Pro potřeby této bakalářské práce byla zvolena smyšlená domácnost s průměrnými hodnotami hrubé mzdy dle statistických údajů.

Hlavním cílem předkládané bakalářské práce bude prezentace výpočtů poukazujících na skutečnost, kolik kuřák odvede státu na dani z cigaret z celkové ceny cigaret. Průzkum se bude týkat období pěti let (2009 – 2013). Všechny data budou také graficky zpracovány.

Pro vypracování této bakalářské práce bylo využito především knižních publikací, které se týkají daní a jejich harmonizace. Mimo jiné také data například z oficiálních internetových stránek Českého statistického úřadu. Bakalářská práce bude vypracována na základě použití metody analýzy a komparace.

Cílem práce naopak není analyzovat daňové zatížení cigaret v jiných státech nebo provádět komparaci mezi státy. Práce vychází z legislativy účinné k 31. 12. 2013.

2 Historie a klasifikace akcí

Tato kapitola bakalářské práce je rozdělena do tří částí. První část je věnována daňové teorii, vysvětlení jejich základních pojmů a funkcí daní. Druhá část popisuje historii daní a třetí se zabývá představením spotřebních daní a zároveň jejich klasifikací a sazbami daně.

2.1 Daňová teorie

V této části je obsažena definice základních pojmů jako je daň všeobecně, její účel a daňový systém. Dále je zde uvedena teorie rozřazení daní dle jednotlivých kritérií.

2.1.1 Definice daní

Na úvod je potřeba uvést všeobecnou definici daní. Daň je povinná, zákonem stanovená platba do státního veřejného rozpočtu. Je charakteristická tím, že splnění daňové povinnosti neurčuje poplatníkovi nárok na plnění ze strany státu. Vyznačuje se nenávratností, neekvivaleností a neúčelovostí. Je to jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany autority, která tuto daň vyhlásila. Je také nedobrovolná a vynutitelná, neboť je nařízená zákonem. Takto zaplacenou daň nelze požadovat zpět. Daně jsou placeny pravidelně, nebo ve chvílích, kdy to o nich ukládá zákon, např. při darování či dědění.

Daň představuje přesun finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. Jedná se o právní závazkový vztah, ze kterého dlužníkovi vzniká povinnost splnit daný závazek a věřiteli zase právo na plnění od tohoto dlužníka.¹ V současnosti jsou daně placeny obvykle v peněžních jednotkách, zatímco v dřívějších dobách byly vybírány pomocí naturálií, roboty nebo vojenské služby.

Jelikož jsou daně určeny k hrazení zásob, které jsou společné (vznikají společnosti jako celku – např. obrana státu proti vnějšímu nepříteli, anebo je efektivnější hradit je ze společných zdrojů – např. základní školství), plynou do veřejného rozpočtu. Z tohoto rozpočtu se potřeby hradí, ať už se jedná o rozpočet státu nebo obce, kraje či státního fondu. Daně mohou plynout také do nadnárodního rozpočtu.

¹ Zevrubněji VANČUROVÁ, LÁCHOVÁ (2012).

Nenávratností se daň odlišuje především od půjčky, kdy se majetek po určité době vrací majiteli zpět. Současně platí, že zaplacením daně nevzniká subjektu žádný konkrétní nárok. Daň lze chápat jako „cenu“, kterou subjekt zaplatí za to, že spotřebovává veřejně poskytované služby. Mezi její charakteristické vlastnosti patří mimo jiné neekvivalentnost. To znamená, že díl, jakým se jednotlivec podílí na společných příjmech, nemá žádný nebo téměř žádný vztah k tomu, v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejného rozpočtu nebo spotřebovávat veřejně financované statky. Některé daně mají za cíl omezit rozdíly v důchodech jednotlivců na míru, která bude pro společnost přijatelná. Osoba s větším důchodem by tedy měla do veřejného rozpočtu přispívat o něco více, než osoba, která má příjmy nižší.

Nikdo, kdo daň platí, zpravidla neví, co bude z těchto prostředků financováno, proto je daň také neúčelová. Statní rozpočet, který je nejdůležitější z veřejných rozpočtů, je možno představit si jako měšec, do kterého přibývají daně a ze kterého se hradí veřejné výdaje, aniž by bylo známo, od jakého subjektu či z jakých výnosů jaké daně je tato potřeba financována.² Uhrazením této daně také nevznikne nikomu právo na konkrétní plnění veřejných zdrojů.

2.1.2 Účel daní

Důvodem, proč daně vůbec existují, je potřeba získání finančních prostředků pro veřejný sektor, který jimi financuje funkce státu a veřejné správy. Mezi tyto funkce patří například vytváření a udržování zákonů, vynucování a dodržování takto stanovených pravidel. Dále také tvorba a údržba infrastruktury, sociální péče, mezi kterou patří starobní důchody, podpora v nezaměstnanosti a také ochrana životního prostředí nebo dotace na veřejnou dopravu.

2.1.3 Třídění daní

Daně se třídí dle různých kritérií. Například dle použité jednotky, kterou se měří základ daně na: daně bez vztahu k velikosti základu daně, daně specifické a daně hodnotové neboli ad valorem. Dále se mohou také členit na běžné a kapitálové, kdy základem běžné daně je toková veličina, která se zpravidla načítá za zdaňovací období, do této kategorie patří daně z příjmů a také daň z přidané hodnoty. Základem kapitálové daně je naopak veličina stavová. Je to zpravidla určitá složka majetku, kapitálové daně jsou většinou daněmi za zdaňovací období.

²Dle STARÝ (2009).

Ve vztahu ke zdaňovacímu období a jeho kvalitě na: daně bez zdaňovacího období a s pravidelnou periodicitou výběru. Mezi daně bez zdaňovacího období se řadí takové daně, které se vybírají vždy, když nastane určitá událost. Jedná se například o daň dědickou či darovací.

Užitečné je také členění daní z hlediska výběru daní na daně za zdaňovací období a na zdaňovací období. Daně za zdaňovací období jsou takové, u kterých se základ daně načítá po celém zdaňovacím období. Tyto daně lze stanovit až po uplynutí příslušného zdaňovacího období, jde tedy vždy o daně běžné. Daně na zdaňovací období se stanoví zpravidla k jednomu datu v průběhu zdaňovacího období, z hlediska toků daňových příjmů je nejvýhodnější, aby se tato daň stanovila k počátku zdaňovacího období.

2.1.4 Způsob výběru daně

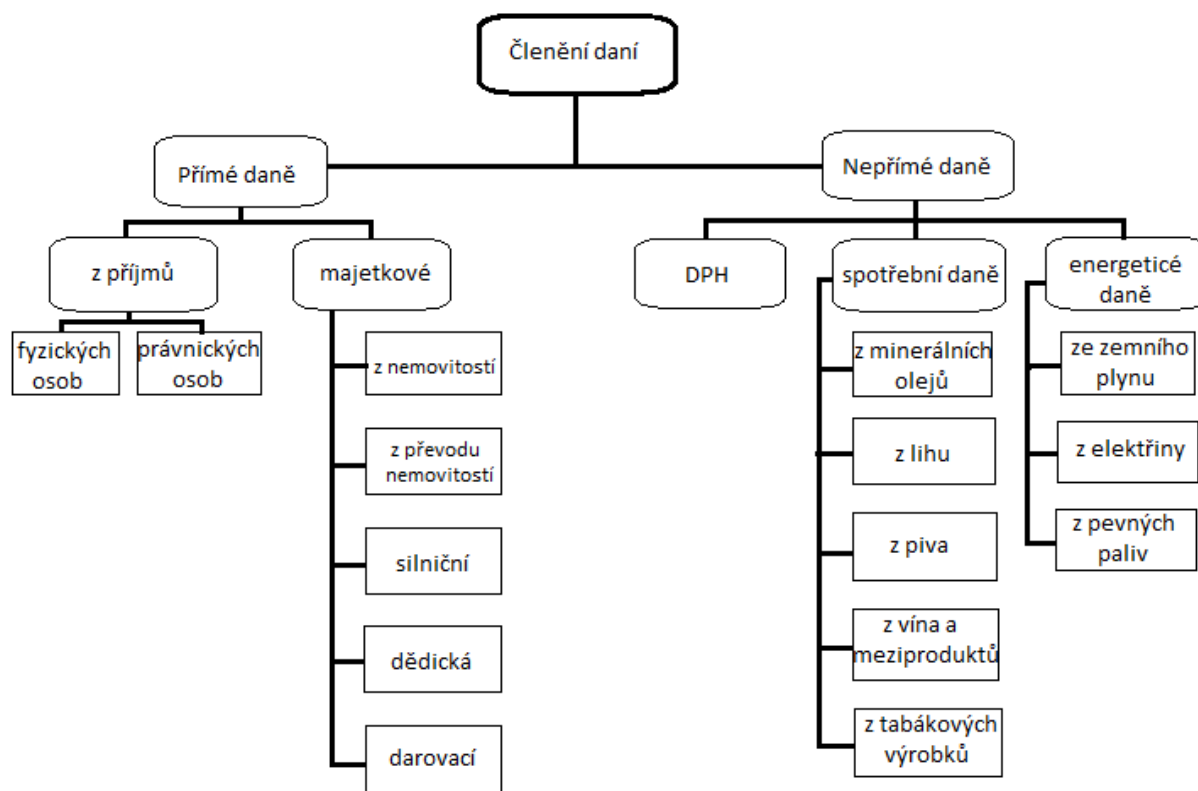
Jelikož stanovení výše daně ještě nezaručí, že bude daň řádně vybrána, je nutno uzákonit způsob výběru daně, cestu, kterou se daň dostane od daňového subjektu ke správci daně a od něho do příslušného veřejného rozpočtu. Výběr daní by měl být spojen s co nejmenšími administrativními náklady. Měl by co nejméně omezit daňové subjekty, a proto by daně měly být vybírány v době, kdy je to pro daňový subjekt nejpohodlnější a ve formě, která ho nejméně omezí. O výši daně rozhoduje na základě stanovených pravidel stát. Výpočet je ale už spojen s určitými administrativními náklady. Stát se snaží samozřejmě své administrativní náklady minimalizovat, proto výběr daně obvykle provádí prostřednictvím zákonem určené povinnosti daňového subjektu vypočítat si výši daně.³

2.1.5 Daňový systém České republiky

Jako daňový systém je označován souhrn všech daní, který se v daném státě platí. Zahrnuje mimo daňové soustavy i systém institucí, zabezpečujících správu daní. Dále také jejich kontrolu, vyměřování a nástroje a metody, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům. V České republice je to od roku 1993 až dodnes (2013) stejný daňový systém. Daňový systém měl stanoveny určité principy a to spravedlivost zdaňování, všeobecnost zdaňování, účinnost zdanění a harmonizaci daňové soustavy se systémem Evropské unie. V České republice jsou dva typy daní – daně přímé a nepřímé. Z většiny převažují ovšem daně přímé. Tento typ je specifický tím, že je známa osoba, jejíž důchod byl touto daní zkrácen. U daní nepřímých je to právě naopak. Není dána informace o tom, kdo toto příslušné

³Dle STARÝ (2009).

daňové břemeno nese. Vyskytuje se to u daní ze spotřeby, kde daň odvádí třeba výrobce, avšak zaplatí ji spotřebitel, který je pro úřady neznámý.⁴ Rozdělení daní ilustruje obrázek č. 2.1.



Obrázek 2.1 - Daňový systém ČR účinný k 31. 12. 2013.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová: Daňový systém ČR 2012.

Mezi přímé daně patří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitostí, z převodu nemovitostí, silniční, dědická a darovací.⁵

Daň z příjmů fyzických osob se vypočítá ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část a odečitatelné položky jednotnou sazbou, která činí 15 %. Touto daní jsou zatíženy příjmy zaměstnanců a osob, které jsou samostatně výdělečně činné. Zaměstnancům daň strhává zaměstnavatel, osoby samostatně výdělečně činné platí zálohy na daň z příjmů. Podávají daňové priznání za roční zdaňovací období s vyúčtováním daně z příjmů.

⁴Zevrubněji VANČUROVÁ, LÁCHOVÁ (2012).

⁵ Zevrubněji ŠIROKÝ a kol. (2008).

Daň z příjmů právnických osob se vypočítá také ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část a odečitatelné položky sazbou 19 %. Právnické osoby platí zálohy na daň z příjmů a za roční zdaňovací období potom podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmů.

Dani z nemovitostí podléhají budovy a pozemky. U staveb je základem daně zastavěná plocha, sazba zde závisí na užití stavby. Základem daně u pozemků může být výměra pozemku nebo jeho cena, sazba se pak odvíjí od způsobu využití pozemku. U nemovitostí má také vliv koeficient odvozený od jejich lokality. Zdaňovacím obdobím je jeden kalendářní rok.

Daň z převodu nemovitostí je stanovena ve výši 4 % ze základu daně, kterým je cena nemovitosti zajištěna na základě posudku znalce, nebo její skutečná prodejní cena. Použije se ta vyšší z obou částek. Daň platí prodávající.

Silniční daň se vztahuje na vozidla, která jsou určena či používána k podnikání. Sazba silniční daně jsou dány jako pevně stanovené roční částky. U osobních vozidel závisí výše zdanění na zdvihovém objemu motoru vozidla, u nákladních vozidel je zase důležitý počet náprav a celková hmotnost. Vozidla určená jen pro osobní potřeby jsou od daně osvobozena.

Daň dědická a darovací má různé sazby, které jsou závislé na vztahu mezi zůstavitelem a dědicem. Sazby se pohybují od 1% - do 40%.

Ke konci roku 2013 došlo ke zrušení zákona o dědické a darovací dani. Předměty těchto daní byly pro právnické i fyzické osoby nově zařazeny do zákona o daních z příjmů.⁶

K daním nepřímým patří daň z přidané hodnoty a selektivní daně ze spotřeby. **Daní z přidané hodnoty** podléhá naprostá většina zboží a služeb v České republice i zboží z dovozu. Sazby jsou dvojitě a to základní sazba a snížená. Od roku 2013 je základní sazba ve výši 21 % a snížená 15 %. Používanější je sazba základní. Seznam služeb a zboží podléhajících snížené sazbě jsou uvedeny v Daňových zákonech jako příloha č. 1 a 2 k zákonu č. 235/2004 Sb. Patří zde například: ubytovací služby, zdravotní péče, služby posiloven a fit-center, sběr a přeprava komunálního odpadu, opravy invalidních vozíků. V rámci zboží podléhajícího snížené sazbě například: potraviny včetně nápojů, knihy, brožury, letáky, noviny a časopisy, rostliny a semena, živé dřeviny a jiné rostliny. Zdaňovací období je čtvrtletní nebo měsíční, v závislosti na obratu plátce. Plátce se subjekt může stát

⁶Dle www.mesec.cz.

v případě, že dosáhne obratu většího 1 milión Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Dále k nepřímým daním patří energetické (ekologické) daně uvalené na elektřinu, zemní plyn a pevná paliva. Spotřebním daním bude věnována podrobnější pozornost níže.

2.1.6 Daňové prvky

Způsoby plnění daňových povinností jsou stanoveny daňovými zákony. Zákony vymezují náležitosti daňového vztahu, tedy tzv. daňové prvky, kterými jsou:

- subjekt daně,
- předmět daně,
- základ daně,
- sazba daně,
- osvobození od daně,
- splatnost daně,
- daňové sankce.

Subjekt daně

Daňový subjekt je fyzická nebo právnická osoba, které je dle zákona povinna odvádět nebo platit daň. Existuje takzvaný plátce daně a poplatník. Plátce je osoba, která daň vyměřuje a odvádí ji do státního rozpočtu, zatím co poplatník je osoba která daň skutečně uhradí, jehož důchod daň zkrátí.

Předmět daně

Předmětem neboli objektem daně se rozumí majetek či příjem, ze kterého se daň určuje. Je vymezen jako určitá hospodářská skutečnost, které je předmětem zdanění. Podle předmětu daně se zpravidla určuje i název příslušné daně.

Základ daně

Základem daně lze chápat předmět daně, vyjádřený v měrných jednotkách, které je upravován podle zákonných pravidel. Těmito měrnými jednotkami jsou buď jednotky fyzické (litr, metr, kus atd.), nebo jednotky peněžní. Od způsobu vyjádření základu daně v peněžních nebo měrných jednotkách se pak odvíjí typ použité daňové sazby. Je stanovován a určován

konkrétními skutečnostmi jako třeba velikostí dědictví, velikostí úplaty při převodu nemovitostí. Do základu daně nepatří příjmy osvobozené a příjmy již zdaněné.

Sazba daně

Je to algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví velikost daně. Sazba daně z příjmů je 15% pro všechny příjmy.

Osvobození od daně

Daňové zákony stanovují také podmínky, při kterých je možné nárokovat osvobození od daně a to buď částečně, nebo plně.

Splatnost daně

Daň z příjmů FO i daň z příjmů PO je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Poplatník je povinen po uplynutí zdaňovacího období, za které se daň vyměřuje, podat daňové přiznání, daň si sám vypočítat a zaplatit ji místně příslušnému finančnímu úřadu. Daňové přiznání se musí podat v zákonem určené lhůtě pro podání přiznání. Tyto daňové zákony vymezují splatnost daně a určují do kdy a v jakých termínech je nutné daň vůči státu zaplatit.⁷

Daňové sankce

Pokud podnikatel nesplní své daňové a odvodové povinnosti včas, nebo daň zaplatí v nesprávné výši, nevyhne se penále nebo úroku z prodlení. Jestliže daňové nebo dodatečné daňové přiznání nepodá poplatník v čas, vzniká mu povinnost uhradit pokutu.

2.1.7 Funkce daní

Daně plní celou řadu funkcí. Jde především o získávání finančních prostředků do veřejného rozpočtu, pro financování veřejných statků a potřeb. Měly by v ekonomice přispívat veřejným financím a to plněním tří funkcí:

- alokační,
- (re)distribuční

⁷Dle VANČUROVÁ, LÁCHOVÁ (2012).

- stabilizační.

Alokační funkce daní řeší problém optimálního rozdělení vládních výdajů mezi veřejnou sféru a jejich investování. Prostřednictvím daní je možno dát peněžní prostředky tam, kde si stát myslí, že je to potřeba. Stát může takto poskytovat zvýhodnění prostřednictvím daňových úlev nebo usměrnit preference spotřebitelů. Například snížení daňové povinnosti u očkování těm spotřebitelům, kteří si ho platí.

Prostřednictvím (re)distribuční funkce vláda ovlivňuje přerozdělování důchodů. Jde o nástroj, vůči němuž dochází k zmírňování rozdílů mezi důchody jednotlivých subjektů. Daně se vybírají ve větší míře od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším.

Pomocí stabilizační funkce mohou daně přispívat například ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Využívá se k dosažení zaměstnanosti, cenové stability atd.

2.2 Historie daní

Z historického hlediska je vznik daní spojen se vznikem a rozvojem státních útvarů, přičemž s předchůdci daní se setkáme již ve starém Římě a Řecku. V rámci této kapitoly bude stručně nastíněna geneze daní v určitých obdobích, která je jinak celkově velice obsáhlá.

2.2.1 Otrokářská společnost

V otrokářské společnosti sehrávaly daně v ekonomice spíše druhořadou roli, většinou byly vybírány v naturální podobě. Mezi primární příjmy pokladny patřily válečné kořisti. Hlavní výdajové položky státního rozpočtu byly soustředěny na vojsko, správu a veřejné stavby. Tyto výdaje se z většiny hradily z královského jmění nebo z pronájmu (stavby) či používání tohoto jmění (mosty, cesty). Později přibýly k těmto příjmům výnosy z tributů a cla. Mezi tributy patřily například jednorázové dávky z pozemků, tribut platily také státy poražené ve válkách svému pokořiteli.⁸

⁸Dle STARÝ (2009).

Ve starém Egyptě egyptští panovníci zdaňovali prakticky vše, co zdanit šlo. Jednalo se například o daň ze zahrad, z dobytka, ze zlata, z uměleckých řemeslnických výrobků, pozemků, ze smluv, z příjmů úředníků a další. Prakticky veškerá plnění do státní pokladny měly naturální charakter, proto se považovaly za státní pokladu zejména sýpky (skladiště obilí a ostatních plodin). Daně byly vybírány ale i například v podobě dobytka. Ve starém Řecku a Římě se poprvé objevuje předchůdce dnešní pozemkové daně - tribut. Dalšími poplatky byly také poplatky za držení dobytka nebo třeba poplatky za možnost mít otroka. V tomto období byly odvody daňového charakteru charakteristické jako viditelné platby, většinou dobrovolné. Ve feudální společnosti se úloha těchto předchůdkyň daní až tak nelišila, hlavním účelem nadále zůstalo financovat dvůr panovníka.⁹ V pozdním feudalismu pak dochází k oddělení hospodaření panovníka od ekonomiky státu a výběr daní je již pravidlem. Vznikly také akcízy, které představovaly první formu nepřímých daní.

2.2.2 Období liberalismu

Daně již byly pravidelné platby, mnohdy povinné pro všechny ekonomické subjekty. Tvořily hlavní složku příjmů do rozpočtu státu. Vznikly první ucelené daňové soustavy přímých a nepřímých daní. Přímé daně se rozdělovaly na daně výnosové (stanoveny na základě výsledků výroby) a důchodové daně (určené z příjmů a platební schopnosti).

2.2.3 Přelom 19. a 20. století

V tomto období pokračuje nárůst oblastí, kde stát zasahoval. Přebíral také odpovědnost zajištění minimální úrovně vzdělanosti, přerozdělovacích procesů a také ochrany zdraví. Na dosažení cíle sociální politiky, byly vůbec poprvé používány výnosy z daní. Dokumentem, na jehož základě se vybírá daň, se stává daňové přiznání. Běžně se již používala progresivní daň, v této době je také poprvé nastolen problém daňových úniků.

2.2.4 Druhá polovina 20. století po současnost

V časovém úseku 40. až 60. let po druhé světové válce (1945), byly započaty snahy o harmonizaci či koordinaci daní v mezinárodním měřítku. V zemích Evropského hospodářského společenství bylo ustanoveno zavedení daně z přidané hodnoty.

Další tři dekády, tedy léta 70. až 90., byly ve znamení stimulace nabídky, která se projevovala ve snižování daní a také daňového břemene. Projevuje se význam nepřímých

⁹Dle ŠIROKÝ (2008).

daní, které začínají tvořit stále větší část celkových daňových výnosů. Pokračuje také zavádění daně z přidané hodnoty do daňových systémů dalších zemí. V současnosti je zdokonalována spolupráce v daňové oblasti včetně tvorby pro zamezení daňových úniků a praní špinavých peněz.¹⁰

2.3 Charakteristika spotřební daně

Tyto daně jsou spolu s daní z přidané hodnoty řazeny mezi daně, které se nazývají daněmi nepřímými. Spotřební daně se v České republice užívají od prvního ledna 1993, kdy byly zavedeny do daňového systému při daňové reformě. Tato reforma vytvořila základy moderního daňového systému, který se přibližoval systémům ve vyspělých zemích. Jako součást nového daňového systému vytvořily spolu s daněmi z přidané hodnoty, dovozního cla a později i daní ekologickou systém daní ze spotřeby. Tento systém si postupně získal místo jednoho ze tří nejvýznamnějších pozic v rozpočtových příjmech, a to společně se systémem daní z příjmů a pojistným na sociální zabezpečení. Spotřební daň byla zaváděna za účelem regulovat cenu určitých výrobků na trhu. Důvodem může být například snížení či omezení určitého druhu komodit, který je škodlivý pro jednotlivce nebo celou společnost. Často je také zaváděna za účelem snížení poptávky po takovémto zboží, jelikož spotřební daň tvoří v České republice až 50 % z celkové ceny tohoto výrobku. Dalším podnětem může být potřeba zvýšení státního rozpočtu.

2.3.1 Klasifikace spotřebních daní

Mezi spotřební daně se řadí daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a v neposlední řadě také daň z tabákových výrobků.¹¹

Daň z minerálních olejů

Asi nejsložitějším předmětem z daní spotřebních jsou minerální oleje. Jejich komplikovanost vychází z mnoha důvodů. V první řadě se jedná o nejpočetnější skupinu vybraných výrobků, předmětem nejsou pouze samostatné výrobky, ale také jejich směsi s mnoha dalšími výrobky s přesně definovanými technickými parametry. Většina minerálních olejů má v zákoně namísto svého pojmenování, jen odkazy na různé číselné kódy, které je specifikují. Toto činí minerální oleje pro obvyčejného laika značně obtížněji definovatelnými.

¹⁰Zevrubněji ŠIROKÝ(2008).

¹¹Dle SVÁTKOVÁ ,KLAZAR a kol. (2007).

Plátcí daně z minerálních olejů jsou právnické osoby či osoby fyzické, kterým vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit. Předmětem této daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňovém území Evropského společenství dovezené.¹²

Daň z lihu

Podle zákona o spotřebních daních je předmětem této daně líh rovněž nazývaný etylalkohol či etanol. Etanol musí být v těchto výrobcích obsažen v množství větším než 1,2 % objemových etanolu. Tyto procenta udávají koncentraci lihu v daném výrobku. Například 1,3 % obj. alkoholu znamená, že ve 100 litrech výrobku je obsaženo 1,3 litru etylalkoholu. Většina obyvatel zná však líh jako prostředek omamného nápoje. Líh je komodita s velice širokým praktickým využitím a pro tyto účely nese mnoha pojmenování jako například šnaps, pálenka či destilát. Českou republiku proslavil v našich zahraničních zemích nápoj nazývaný Absint, což je tvrdý alkoholický nápoj, vyráběný z pelyňku, anýzu a fenyklu (tzv. svatá trojice). Nápoj bývá pro jeho barvu také často označován jako „Zelená víla“. Při větší konzumaci tohoto moku se mohou dostavit také halucinogenní příznaky. V některých zemích je z tohoto důvodu požívání Absintu zakázáno. Jsou to mimo jiné země jako Francie nebo Švýcarsko, v mnoha dalších zemích je naopak velice vítaným nápojem a to například ve Skotsku či Rusku. Mezi další a neposlední využití lihu patří jeho použití jako přísada při výrobě kosmetiky, desinfekčních prostředků, laků, barev, ředidel, nemrznoucích směsí či čistících prostředků.¹³

Daň z piva

Předmětem daně z piva se rozumí pivo s obsahem alkoholu, které je větší než 0,5 % objemových alkoholu a směsi piva s nealkoholickými nápoji, které mají obsah alkoholu větší jak 0,5 % obj. alkoholu. Jestliže nějaké pivo obsahuje objem alkoholu nižší, než toto zadané množství, potom není předmětem daně. *„Vzhledem k tomu, že i postup výroby piva je pro nezasvěcené složitým procesem s mnoha speciálními pojmy, zůstaneme pouze u sdělení, že koncentrace piva se vyjadřuje v procentech extraktu původní mladiny před zakvašením a je považována za koncentraci vyjádřenou ve stupních Plato. Jinými slovy řečeno, pivo označené*

¹² Zevrubněji SVÁTKOVÁ (2007).

¹³ Zevrubněji SVÁTKOVÁ (2009).

*jako dvanáctka neobsahuje 12 % alkoholu, nýbrž pouze kolem 4-5 % alkoholu. Obdobě typická desítka obsahuje 3-4 % alkoholu.*¹⁴

Dále je potřeba zmínit malé nezávislé pivovary kdy se jedná o pivovar, který za rok nepřekročí výrobu 200 000 hl piva. Musí mít také hospodářskou a právní závislost na jiném pivovaru a splnění dalších několika požadavků na výrobu. Nejznámějším příkladem takového pivovaru v České republice je pražský pivovar U Fleků. Je to jeden z nejstarších pivovarů, který se nachází v Praze, kdy se první zmínky o jeho existenci datují už od roku 1499. V roce 2008 byla produkce piva okolo 2 360 hl.

Daň z vína a meziproductů

Vína a meziproducty, které obsahují alkohol v objemu větším než 1,2 % objemových alkoholu, ale ne větším než 22 % obj. alkoholu, jsou předmětem této daně. Existují tři hlavní kategorie vín pro účely spotřební daně. A to vína šumivá, tichá a meziproducty. Šumivá vína jsou charakteristická dle hřibovité zátky, která je speciálně připevněná na vršku láhve. Patří zde například tradiční Bohemia Sekt. Další skupinou jsou tichá vína, kdy se jedná například o révová vína a ovocná vína. Jako meziproducty lze chápat vína, která se neřadí ani do skupiny vín šumivých, ani do tichých vín. Už jejich název napovídá, že se jedná suroviny pro výrobu dalšího alkoholického nápoje. Jako příklad lze uvést burčák, jakési první „nedokončené víno“. V České republice je nejznámější oblastí pro pěstování vinné révy mikulovská oblast v okolí Pálavských vrchů, avšak nejkvalitnější vína pocházejí z míst Francie a Itálie.¹⁵

Daň z tabákových výrobků

Předmětem tabákových výrobků jsou cigarety, doutníky a cigarillos, tabák ke kouření a ostatní tabák. Doutník je tabákový výrobek, smotek usušeného a fermentovaného tabáku, je vyroben tak, že po zapálení umožňuje jeho vdechování do úst. Mezi nejvýznamnější producenty doutníků patří jednoznačně Kuba, Brazílie, Dominikánská republika a Honduras.¹⁶ U Cigarillos se jedná o krátké doutníky o hmotnosti nejvíce 3g bez umělé špičky.

Dále se dělí na Mini, o délce 75-90 mm, a Midi, které mají délku 90-110 mm. Mezi ostatní tabák se řadí takové druhy, které jsou určené k jinému účelu, než k jeho kouření. Jedná

¹⁴SVÁTKOVÁ (2009), s.53.

¹⁵ Zevrubněji SVÁTKOVÁ (2009).

¹⁶ Zevrubněji SVÁTKOVÁ (2007).

se zde například o tabák na hubení škůdců. Cigareta je jemně řezaná tabáková směs, která je balena do cigaretového papírku, v němž je nejvíce chemikálií z celé cigarety. Většina cigaret je opatřena filtrem, který údajně tvoří až třetinu veškerého odpadu z moří a oceánů nasbíraného na plážích.¹⁷

Dne 10. 11. 2009 dospěla Rada EU k politické dohodě ohledně zvýšení minimální sazby spotřební daně na tabák. Na základě budoucí nově vydané směrnice vzroste minimální spotřební daň z cigaret od 1. 1. 2014 na min. 90 EUR z 1 000 ks cigaret.

2.3.2 Vrácení spotřebních daní

V následujícím oddílu je popsáno, kdy má plátce či spotřebitel nárok na vrácení spotřební daně. Aby vznikl nárok na vrácení spotřební daně, musí být spotřební daň nejdříve přiznána a zaplacená. Spotřební daň lze vrátit buď plátcí, kterému povinnost přiznat daň vznikla nebo spotřebiteli, který nakoupil výrobek včetně spotřební daně. Nárok na vrácení spotřební daně vzniká:¹⁸

- dnem propuštění výrobku do režimu vývozu nebo pasivního zušlechťovacího styku,
- dnem zničení výrobku v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události,
- dnem splnění poslední ze všech podmínek pro vrácení spotřební daně při dodání výrobku do jiného členského státu EU pro účely podnikání,
- dnem opětovného uvedení výrobku do režimu podmíněného osvobození od daně provozovatelem daňového skladu,
- dnem předložení posledního ze dvou dokladů při zasílání výrobku do jiného členského státu EU,
- ode dne zajištění nových skutečností oproti těm, které původně vedly ke zdanění výrobků v tuzemsku.

2.3.3 Harmonizace akcízů

Původně stanoveným cílem Komise v oblasti harmonizace akcízů bylo sladění samotných daňových sazeb akcízů a jejich struktury. Prvotní návrh Komise dokonce uvažoval o jednotném zdaňování na bázi obsahu alkoholu libovolného alkoholického nápoje (včetně piva a vína). Avšak členské země, které uvalují vysoké daně na pivo a naopak hodně nízké na víno

¹⁷ Dle aktuálně.centrum.cz.

¹⁸ Dle SVÁTKOVÁ (2009).

s tímto návrhem nesouhlasily.¹⁹ Posléze bylo proto od sjednocování sazeb upuštěno a jsou určovány jen minimální sazby těchto akcízů. Jedná-li se o tabákové výrobky, Komise je povinna předkládat každé čtyři roky Radě zprávu či návrh, který se týká změny těchto sazeb. V případě alkoholických nápojů dokonce co dva roky.

2.3.4 Vývoj sazeb akcízů v České republice

Daň z přidané hodnoty a akcízy, které se v české legislativě označují jako daně spotřební, vystřídalaly daně z obratu, do té doby používané. Daň z obratu byla nepřímou daní, která se uplatňovala v České republice do 1. 1. 1993. Byla odváděná především z prodeje nebo vnitropodnikového použití zboží a uplatňovala se jednorázově. Byl to jeden z prostředků, zaměřujících se na získání cenové stability a zamezení nedostatku či nadbytku spotřebního zboží. Daň z obratu vyjadřovala rozdíl mezi konečnou cenou statku a množstvím peněz, které jsou potřeba k výrobě statku (patří zde například náklady na mzdy).²⁰ Její uvalením by měla být zavedena rovnováha mezi nabídkou a poptávkou. Před tímto datem podléhaly dani z obratu kromě cigaret, minerálních olejů, alkoholických nápojů i zlato, šperky, čaj a káva. Na vývoji reálné hodnoty akcízů se podílely hlavně tři faktory. Vlivem zvyšování cenové hladiny klesaly reálné hodnoty sazeb akcízů. Nominální hodnoty akcízů byly zvyšovány, blíže tabulka 2.1.

¹⁹ Dle SVÁTKOVÁ, KLAZAR a kol. (2007).

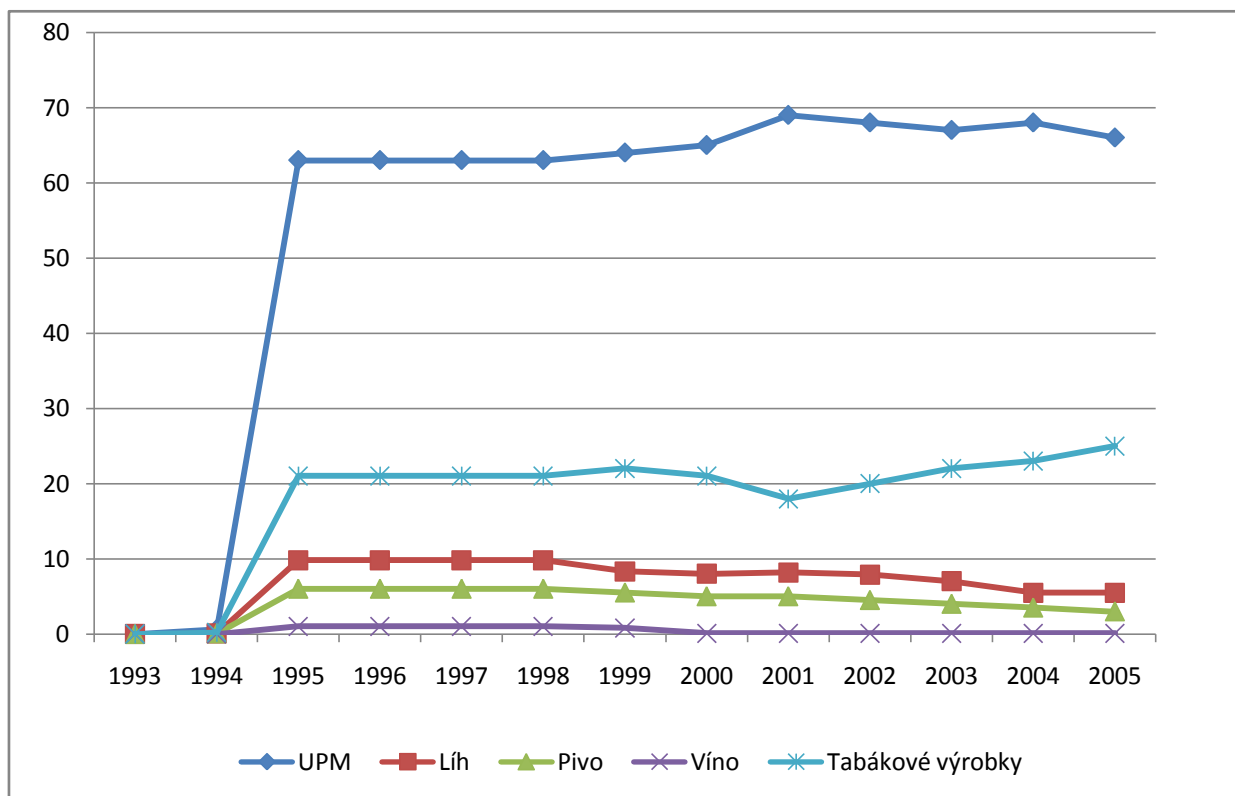
²⁰ Zevrubněji ŠIROKÝ (2008).

rok	bezol. auto. Benzín	motorová nafta	100% ethylalkohol	pivo - stand. sazba	víno révové	víno šumivé	cigarety
2000	10 840 Kč/1000l	8 150 Kč/1000l	234 Kč/l	24 Kč/hl/%	0%	23,40 Kč/l	0,36 Kč/ks + 22% z PC
2001	10 840 Kč/1000l	8 150 Kč/1000l	234 Kč/l	24 Kč/hl/%	0%	23,40 Kč/l	0,36 Kč/ks + 22% z PC
2002	10 840 Kč/1000l	8 150 Kč/1000l	234 Kč/l	24 Kč/hl/%	0%	23,40 Kč/l	0,36 Kč/ks + 22% z PC
2003	10 840 Kč/1000l	8 150 Kč/1000l	234 Kč/l	24 Kč/hl/%	0%	23,40 Kč/l	0,36 Kč/ks + 22% z PC
2004	11 840 Kč/1000l	9 950 Kč/1000l	26 500 Kč/hl	24 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	0,48 Kč/ks + 23% z PC
2005	11 840 Kč/1000l	9 950 Kč/1000l	26 500 Kč/hl	24 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	0,60 Kč/Ks + 24% z PC
2006	11 840 Kč/1000l	9 950 Kč/1000l	26 500 Kč/hl	24 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	0,73 Kč/ks + 25% z PC
2007	11 840 Kč/1000l	9 950 Kč/1000l	26 500 Kč/hl	24 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	0,88 Kč/ks + 27% z PC
2008	11 840 Kč/1000l	9 950 Kč/1000l	26 500 Kč/hl	24 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	1,03 Kč/ks + 28% z PC
2009	11 840 Kč/1000l	9 950 Kč/1000l	26 500 Kč/hl	24 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	1,03 Kč/ks + 28% z PC
2010	12 840 Kč/1000l	10 950 Kč/1000l	28 500 Kč/hl	32 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	1,07 Kč/ks + 28% z PC
2011	12 840 Kč/1000l	10 950 Kč/1000l	28 500 Kč/hl	32 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	1,07 Kč/ks + 28% z PC
2012	12 840 Kč/1000l	10 950 Kč/1000l	28 500 Kč/hl	32 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	1,12 Kč/ks + 28% z PC
2013	12 840 Kč/1000l	10 950 Kč/1000l	28 500 Kč/hl	32 Kč/hl/%	0%	2 340 Kč/hl	1,16 Kč/ks + 27% z PC

Tabulka 2.1 - Vývoj hodnot sazeb hlavních akcíů v ČR v letech 2000 – 2013
Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů dle Široký: Daně v Evropské unii 2013.

2.3.5 Postavení jednotlivých spotřebních daní v rámci celkového výnosu spotřebních daní

V České republice tvoří systém spotřebních daní od roku 1993 pět skupin výrobků. Během dalších let se tyto skupiny nezměnily, pouze se při vstupu do Evropské unie názvy dvou z nich upravily. A to tak, že uhlovodíková paliva a maziva se změnila na minerální oleje a víno se doplnilo o meziprodukty. V rámci každé skupiny již však ke změnám došlo a to buď tak, že některé produkty byly ze skupiny vyjmuty, nebo nově zařazeny. Některé výrobky prošly jak procesem vyřazení, tak opětovného, nového začlenění (např. réвовé víno). V následujícím grafu 2.2 je v procentech vyjádřen vývoj jednotlivých komodit v čase.



Graf 2.2 - Procentuální podíl jednotlivých spotřebních daní na celkovém výnosu spotřebních daní v České republice v letech 1993 – 2005.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Svátková 2007, str. 110.

Z grafu 2.2 vyplývá, že jednoznačně převyšující výnos zajišťuje spotřební daň vybírána z **minerálních olejů**. V průměru se toto množství dá vyjádřit jako 2/3 celkového výnosu spotřebních daní. Křivka je převážně rostoucího charakteru, kdy v období okolo roku 2001 přechází do mírného poklesu. Na tom má svůj podíl jak růst sazeb této daně u základních komodit (benzín, motorová nafta), tak i jejich zvyšující se spotřeba. Na toto zboží také zřetelně působí změny v cenách ropy ve světě.

Dlouhodobě konstantnější pozici zaujímají **tabákové výrobky**, avšak s výraznějším odstupem. Daň z nich vybírána tvoří asi 1/5 z celkového výnosu. Výkyv v roce 2001 byl způsoben převážně substitucí cigaret dýmkovým tabákem a také tabákovým odpadem vlivem vyšší sazby spotřební daně u cigaret. Také se snížil dovoz tabáku pro výrobu cigaret u hlavního tuzemského výrobce cigaret. Následující zaznamenaný nárůst byl způsoben postupným zvyšováním sazby daně s cílem dosažení její minimální unijní úrovně.

Třetí v pořadí je **líh**, který představuje také převážně vyrovnanou pozici. Lze však sledovat pozvolný pokles, který byl způsoben snížením odbytu lihovin a jejich substituce vínem, vyšší produkcí ovocných destilátů a nižší sazbou daně.

Výnos spotřební daně z **piva**, vykazuje již od roku 1994 mírně klesající tendenci. Mimo spotřebu má na tomto faktu svůj vliv i snížení výroby některých producentů, nebo jejich přeřazení do skupin tzv. nezávislých pivovarů.

Nejmenší podíl plyne ze zdanění **vína**. Na výnosu se projevuje vynětí révového vína, což bylo uskutečněno na přelomu roku 1999 a 2000. Převaha révových vín na úkor šumivých a také snížení sazeb u ostatních komodit jako jsou ovocná či sladová vína.

Jak lze pozorovat, největší roli v celkovém výnosu spotřebních daní v České republice zaujímají minerální oleje, které jsou následovány výrobky tabákovými. Mezi základní komodity těchto dvou skupit patří benzín, motorová nafta, cigarety a tabák. Tyto výrobky také patří mezi spotřebitelsky nejpoptávanější zboží.²¹

²¹ Dle SVÁTKOVÁ (2007).

2.4 Dílčí závěr

Cílem této kapitoly bylo nastínit stručný obraz základních pojmů daňové teorie a klasifikace daní. Největší důraz byl však kladen na spotřební daň. Poměrná část byla věnována také vývoji spotřebních daní v čase a to od otrokářské společnosti, až po rok 2013. Kapitola je zakončena historickým přehledem vývoje sazeb daní a grafem, který poukazuje na skutečnost, jak se jednotlivé druhy spotřebních daní procentuálně podílí na celkovém výnosu spotřebních daní.

3 Legislativní prostředí akcí z tabákových výrobků v České republice

V první části této kapitoly bude popsáno, co vlastně tabák je a stručně nastolena jeho historie. V další části bude vysvětlen pojem tabákových nálepek a daňových skladů. Poslední část bude věnována způsobu výpočtu daně z tabákových výrobků a informacím kdo je plátcem daně, osvobození od daně a další.

3.1 Co je to tabák

Tabák je rostlina pocházející z Ameriky. V listech je obsažen alkaloid nikotin, který je hlavní příčinou využívání tabáku ve formě cigaret či doutníků. V současné době se pěstuje nejen v oblasti původu, ale cca ve 120 zemích světa, jako např. Čína, Indie, Brazílie nebo Zimbabwe. V Česku se tabák pěstoval do roku 1994.

Na světě existuje přibližně 70 druhů této rostliny.²² Z celkového množství existujících tabáků se pro pěstování hodí k výrobním účelům výhradně dva druhy, a to tabák virginský, pocházející původně z Jižní Ameriky a tabák selský, který pochází z Mexika. Vydechnutím tabákového kouře se do ovzduší dostává okolo 4 000 různých látek, z nichž je velká část jedovatá.

3.1.1 Historie tabákových výrobků

Již v primitivních kulturách se stimulační látky užívali hojně. S objevením Ameriky byl objeven také tabák. Původní obyvatelé Ameriky tabák nejen kouřili, ale také žvýkali, pojídali, nebo šňupali. Již tehdy se tabák zabaloval do tabákových listů a kouřil, což je považováno za předchůdce dnešních doutníků. O největší rozšíření tabáku do světa se zasloužili Portugalci, kteří ovládali mezinárodní obchod. Počátkem 16. století se tabák začal v Evropě objevovat hojněji. Kouření bylo nejdříve paradoxně využíváno k lékařským účelům. Léčba byla praktikována například při migréně, bolesti zubů, rakovině, nebo na astma a mor. Později se však kouření začalo stávat společenským rituálem.

Zpočátku bylo kouření tabáku výsadou převážně bohatých lidí, jelikož k jeho kouření bylo potřeba drahých dýmek. S postupem času se však přišlo na výrobu dřevěných či hliněných dýmek, s kterými si kouření mohl dovolit i chudší lid. Tabák se tedy kouřil hlavně ve formě

²²Dle KUBÁNEK (2011).

dýmek či doutníků. Cigarety byly nejdříve spojovány s žebráky, kteří sbírali nedopalky a balili si je do odhozených papírků. S postupem času se cigarety začali balit do papírků záměrně a to díky dělostřelectvu a vojákům, kteří neměli k dispozici dýmky, proto si tabák z nouze balili do papírků.

Tento zvyk vyvolal samozřejmě i negativní ohlasy. Ve velkém množství zemí, bylo užívání tabáku trestáno krutými pokutami, až po trest smrti. Mezi tyto země patřilo například Švýcarsko, Turecko, Rusko a další.²³

V 19. století došlo k výraznému snížení cen cigaret, což vedlo k jejich rozšíření mezi všechny společenské vrstvy. K tomuto zlevnění došlo v důsledku vynálezu balicího stroje na cigarety, který byl schopen zabalit více než 10 000 kusů cigaret za hodinu. Touto dobou už bylo také kouření a šňupání tabáku považováno za zlozvyk. O škodlivosti kouření však byly provedeny první studie až v 70. letech 20. století.

3.1.2 Kouření tabáku

Kouření se považuje za závislost, která škodí zdravotně jak jednotlivci, tak i celé společnosti. Hlavní složkou v tabáku je nikotin, který způsobuje člověku návyk. Nikotin je psychoaktivní látkou, působící na nikotinové receptory v mozku, které vyvolávají příjemný pocit. Kouřit se podle studií začíná běžně již v období 12 – 15 let. Kouření v tak brzkém věku je způsobeno tím, že děti se chtějí stát dospělejšími nebo zapadnout do party.²⁴

Za rok se v České republice vykouří cca 21 miliard cigaret, viz tabulka 3.1.

rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
ks	2 243	2 275	2 338	2 345	2 107	2 071	2 028	1 988	1 947

Tabulka 3.1 Spotřeba cigaret v České republice v období 2004 – 2012.

Zdroj: Vlastní zpracování dle ČSÚ.

²³ Podle ŠULC (2010).

²⁴ Dle ČSÚ, www.czso.cz.

Množství kuřáků se celosvětově odhaduje na 1,3 miliardy, z toho až 50 % kuřáků na následky kouření umírá. V období 20. století zemřela na následky nemocí z kouření 1 miliarda lidí. Pokud se počty kuřáků budou zvyšovat současným tempem, podle odhadů zemře v roce 2020 na následky kouření 10 miliónů lidí.²⁵

3.2 Tabákové nálepky

Tabákové výrobky, které jsou vyrobené nebo dovezené na území České republiky, musejí být označeny tabákovými nálepkami. Ty plní funkci zaručení, že se z daného tabákového výrobku odvádí daň. Hodnota, za kterou se tabákové výrobky prodávají koncovému spotřebiteli, je vyznačená na nálepce. Prodej za cenu vyšší, než je uvedena na tabákové nálepce, je zakázán. Toto pravidlo může být porušeno v přesně definovaných situacích, jako:

- ukončení podnikání, prodeje nebo výroby,
- při prodeji cigaret jiným osobám, které nejsou konečnými spotřebiteli, například obchodníci a distributoři,
- prohlášení konkurzu nebo při exekuci,
- a při bezúplatném poskytnutí cigaret k reklamním účelům nebo jako zkušební vzorek.

V situaci, kdy prodá osoba konečnému spotřebiteli tabákové výrobky za cenu vyšší, než je uvedena na tabákové nálepce, musí se rozdíl v ceně dodanit.

V České republice zavedl povinnost používat tabákové nálepky zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. 1. ledna 1994 byl stanoven způsob nákupu, distribuce a prodeje nálepek, který stanovilo Ministerstvo financí České republiky ze dne 25. října 1993.

Jako první se začaly tabákovými nálepkami označovat cigarety. Jelikož se systém a způsob značení osvědčil, bylo tak zavedeno v roce 2001 i u doutníků a cigarillos. Později roku 2004 potom i značení tabáků. Označování tabákových výrobků tabákovou nálepkou se týká jen výrobků, které jsou určeny ke spotřebě na území tuzemska. Protože tato nálepka signalizuje, že z výrobku byla odvedena spotřební daň tuzemska. Mezi tyto výrobky patří obecně výrobky, které byly:

²⁵ Dle www.kurakovaplice.cz/statistiky/cz.

- vyrobeny v tuzemsku,
- dovezeny do tuzemska ze třetích zemí pro účely podnikání,
- nebo dopraveny do tuzemska z jiného členského státu Evropské unie pro účely podnikání.

Takže touto nálepkou nemusí být označovány výrobky, které se do třetích zemí, či jiného členského státu vyvážejí v režimu podmíněného osvobození od daně, nebo se dovážejí pro osobní spotřebu. Tabákovou nálepkou nemusí být značeny tabákové výrobky, které jsou osvobozeny od daně.

Označování tabákového výrobku tabákovou nálepkou probíhá v daňovém skladu, který existuje na území tuzemska. Nebo také mimo území České republiky, třeba v daňovém skladu na Slovensku. Tabákové nálepky se musí objednat výhradně u celního úřadu Kolín, pobočky v Kutné Hoře. Tento celní úřad je jako jediný pověřený kupovat nálepky od jejich výrobce, kterým jsou Státní tiskárny cenin, státní podnik. Jako jediný má také právo tabákové nálepky do oběhu uvádět a naopak z oběhu zase stahovat. Množství tabákových nálepek, které je možné si u celního úřadu objednat, je nejméně 252 kusů u cigaret, pro ostatní tabákové výrobky potom po 12 kusech. Nálepka musí být na krabičce, či balení vždy umístěna tak, aby při jejím otevření tabáková nálepka byla poškozena přetržením. Toto přetržení musí být jasné a nenávratné. Varovné texty, jako například „Kouření vážně škodí Vám i lidem ve Vašem okolí“, už není záležitostí zákonů, nýbrž se jedná o vyhlášky Ministerstva zdravotnictví.²⁶

„Sazba daně uvedená na odebrané tabákové nálepce pro cigarety předurčuje, jak vysoká daň bude z cigaret označených touto nálepkou odvedena. Čím více nálepek bude touto sazbou daně od celního úřadu nakoupeno, tím více cigaret bude touto sazbou daně zatíženo.“²⁷ Obchodníci se pak v praxi začali těmito nálepkami u celního úřadu zásobovat, a neobyčejně tak vzrostl jejich odběr. Předzásobili se také cigaretami, avšak újmu z toho měl stát, v řádech několika miliard korun. Tato škoda byla způsobena tím, že ač již platila zvýšená sazba daně, cigarety se ještě stále prodávaly za cenu původní, která měla nižší sazbu daně. Tyto újmy měl zmírnit postup, který udával kolik tabákových nálepek od celního úřadu a množství cigaret, nakoupených v období tří měsíců před vyhlášením novely zákona s novými sazbami daní, si mohou odběratelé odebrat.

²⁶ Dle KUBÁNEK (2011).

²⁷ SVÁTKOVÁ (2009), s. 224.

Tabáková nálepka se řadí do skupiny cenin. Má četné ochranné prvky, aby nemohlo docházet k padělání. Na výrobu tabákových nálepek se používá speciální xenonový ceninový papír s ochrannými vlákny, která pod UV zářením žlutozeleně svítí, a jsou kombinovány dvě tiskové techniky a barevné odstíny, které jsou jen obtížně kopírovatelné. Nálepka má rozměry 20 x 40 mm. U obou kratších konců nálepky je černě vytištěna spotřebitelská cena balení, množství výrobků v balení (počet cigaret, doutníků nebo cigarillos, u tabáku čistá hmotnost). Tyto údaje umožňují výpočet spotřební daně. Například u cigaret jsou to informace o ceně pro spotřebitele, o počtu kusů v krabici a sazba spotřební daně. Pro výpočet je však nutné mít převodový klíč, jelikož sazba je nahrazena písmenkem abecedy. Nálepky u doutníků a cigarillos zahrnují počet kusů v balení a sazbu daně, která je opět vyjádřena písmenkem abecedy.

Kontrola značení tabákových výrobků

Ke kontrole značení tabákových výrobků skladovaných nebo prodávaných jsou oprávněny tyto orgány:

- celní orgány (celní ředitelství a úřady),
- Česká obchodní inspekce,
- územní finanční orgány (finanční ředitelství a územní pracoviště),
- Státní zemědělská a potravinářská inspekce,
- obecní živnostenské úřady.

Obecně platí, tudíž i pro tabákové výrobky, že neznačené tabákové výrobky lze zabavit. Skladování takto neznačených, zajištěných tabákových výrobků se provádí na náklad právnické či fyzické osoby, které bylo zajištění určeno.

Vracení tabákových nálepek

Dojde-li k poškození tabákových nálepek, je možné je vrátit pověřenému celnímu úřadu. Toto poškození však nesmí být větší než 40 % plochy nálepky a musí být jednoznačně určena její hodnota. Jestli se například nálepky znečistí, musí být prokazatelné, že jde o nálepky, které odběratel nabyl v souladu se Zákonem č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“). Dále musí být z nálepky čitelná výše ceny pro konečného spotřebitele a počet kusů, nebo kilogramů natištěné na tabákové nálepce. Nepoužité tabákové nálepky může odběratel také vrátit pověřenému úřadu, ten odběrateli

vrátí částku, která byla za nálepky zaplacená, po odečtení nákladů spojených s výrobou, prodejem a likvidací tabákových nálepek. V případě, že Ministerstvo financí vydá novou vyhlášku, kde změní vzor tabákové nálepky, je odběratel povinen vrátit nepoužité tabákové nálepky starého vzoru pověřenému celnímu úřadu do 30 dnů ode dne nabytí účinnosti vyhlášky. Také pokud odběratel ukončí svou činnost, musí nepoužité tabákové nálepky bezodkladně vrátit pověřenému celnímu úřadu.

Padělání tabákových nálepek

Originální nálepku jde od té padělané poměrně snadno odlišit a to i bez použití speciální laboratorní techniky, stačí k tomu UV lampa. V téměř všech případech se jedná o padělky, které jsou vyhotovené na obyčejném papíru. Tento papír se od originálního xenonového papíru, který se na výrobu originálních tabákových nálepek liší. Rovněž údaje pro konečného spotřebitele o ceně, počtu a druhu, se od originálních odlišují v rozestupu mezi jednotlivými znaky, v jejich velikosti nebo typu využitých znaků. Mezi nejvyužívanější způsob padělání je pomocí různých tiskových a kopírovacích technik. Například vlákna, která jsou u originální nálepky součástí papíru, jsou u padělku pouze imitována pomocí tisku. Když se tato imitaci vloží pod zařízení UV lampy, nevykazuje fluorescenci. Padělané nálepky mají také nižší jasnost a ostrost barev a neodpovídají standardním rozměrům. Kopírování padělku se provádí na samolepky nebo různé druhy papíru bez lepidla. Například pomocí mikroskopu či silnější lupy je také patrný rozdíl v tiskové technice.

Mezi časté případy padělků se řadí také ukrajinský kolek. Toto však neznamená, že by byly tyto cigarety pašovány z Ukrajiny, nýbrž se jedná o snahu vytvoření dojmu, že výrobky na Ukrajině byly vyrobeny.

3.3 Daňové sklady

Podle směrnice Rady 92/12/EHS²⁸ se rozumí daňovým skladem místo, kde oprávněný skladovatel v rámci své podnikatelské činnosti:

- vyrábí,
- skladuje,

²⁸ V souvislosti je směrnice ošetřující tuto oblast 2008/118/ES.

- zpracovává,
- přijímá, nebo
- odesílá zboží.

Toto zboží podléhá spotřební dani v režimu podmíněným osvobozením od daně za určitých podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, v němž se tento daňový sklad nachází. Směrnice totiž předpokládá, že vybrané výrobky, ze kterých nebyla zaplácena spotřební daň, budou v daňovém skladu s daňovým dozorem uloženy. To platí při výrobě, zpracování a držení (skladování) vybraných komodit. Směrnice ale již blíže nespecifikuje způsob provozu daňového skladu ani jejich zřizování. Tuto oblast jsou potom povinny vymezit svým předpisem jednotlivé členské státy.

Daňový sklad je vymezován jako prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, kde provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, skladuje, zpracovává, přijímá či odesílá, jestli ZSpD nestanoví jinak. Blíže se také zpřesňuje pojem prostorového ohraničení daňového skladu. Někteří plátcí mají třeba přes daňový sklad vedenou veřejnou komunikaci, proto v tomto případě umožňuje přerušit hranici daňového skladu. Které objekty a plochy tohoto prostorového místa nebudou součástí daňového skladu, může určit správce daně.²⁹

Jako daňový sklad lze chápat prostorově ohraničené místo, které se nachází na území tuzemska. Jsou známy dva typy daňových skladů a to daňový sklad výrobní a daňový sklad distribuční (nevýrobní). Všichni výrobci vybraných výrobků budou mít zřízeny výrobní sklad, jelikož se jedná o prostory, kde se příslušné výrobky především vyrábějí. ZSpD mimo jiné vymezuje, co nelze za daňový sklad považovat. Samostatným skladem se nemůže stát prostorově a stavebně ohraničené místo na daňovém území České republiky, jako je pěstitelská pálenice vyrábějící ovocné destiláty pro pěstitele, cisternové auto nebo třeba čerpací stanice pohonných hmot (čerpací stanice umístěná na území daňového skladu je součástí tohoto daňového skladu). Zákonodárce k tomuto rozhodnutí vedl fakt, že u těchto zásobníků a skladů může docházet k častějším daňovým únikům. Jestliže jsou minerální oleje umístěny v automobilové nebo železniční cisterně nacházející se na území daňového skladu, považují se tyto cisterny za součást daňového skladu.

²⁹ Podrobněji VANČUROVÁ (2012).

3.3.1 Základní principy provozování daňového skladu

V daňovém skladu mohou být v režimu podmíněného osvobození od daně situovány i vybrané výrobky, které jsou ve vlastnictví jiného subjektu než je provozovatel tohoto daňového skladu. Avšak tento provozovatel za tyto vybrané výrobky odpovídá. Poskytuje na tyto výrobky zajištění daně a při jejich uvedení do volného oběhu daň odvádí. Za tyto služby si vlastník vybraných výrobků a provozovatel konkrétního daňového skladu určí finanční vyrovnání sami. Obchodní vztahy mezi těmito dvěma subjekty zákon o spotřebních daních neupravuje.

Výrobky, které jsou dopravované, musí být dovezeny s původními doklady. V těchto dokladech je uvedeno místo zahájení dopravy (odesílací daňový sklad) a místo ukončení dopravy (přijímací daňový sklad).

Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně probíhá na daňovém území České republiky mezi daňovými sklady bez ohledu na vlastníka tohoto skladu. Při případné silniční kontrole to bude přepravce zboží, kdo bude prokazovat jako první oprávněnou přepravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Vybrané výrobky mohou měnit svého vlastníka v době, kdy jsou umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození. Mohou být prodávány a nakupovány. Odpovědnost za vybrané výrobky je neustále na provozovateli daňového skladu.³⁰

Odpovědnost za vybrané výrobky dopravované v režimu podmíněného osvobození od daně je dána ZSpD. Ve vztahu ke správci daně se tedy jedná o dopravu mezi dvěma daňovými sklady bez zřetele na to, kdo je konkrétní vlastník těchto dopravovaných výrobků. Osoba, která není provozovatelem daňového skladu, může nakoupit minerální oleje v daňovém skladu, a do daňového skladu je zase prodat, aniž by vznikla povinnost daň přiznat.

³⁰ Dle ŠULC (2010).

3.4 Zajištění daně

Způsob zajištění je definován ZSpD. Zajištění daně může být poskytnuto složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně, který je zřízený celním úřadem, bankovní zárukou, nebo také ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství či úřad (ručení pojišťovny). Jestliže má být daň zajištěna ručením, ručitel musí prohlásit dle vzoru a náležitostí, že s dlužníkem splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství do výše, která je uvedena v záruční listině. Byla-li daň zajištěna ručením, celní úřad vyzve ručitele ke splnění ručitelského závazku. Bez udání důvodu může ručitel ručení vypovědět, účinky výpovědi jsou naplněny až 16. dnem po doručení výpovědi celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství.

3.5 Orgány vykonávající správu spotřebních daní

Správu spotřebních daní vykonávají ve všech státech EU celní úřady. Výjimkou je Švédsko, kde tuto daň spravují finanční úřady. Celní úřady jsou jako ozbrojená a uniformovaná složka vybaveny vhodnými kompetencemi a pravomocemi, které mohou efektivně využít pro lepší a důslednější správu spotřebních daní.³¹

Jedinými správci daně v České republice jsou celní orgány. Mezi pravomoc celních orgánů spadá problematika spotřební daně při výrobě vybraných výrobků na daňovém území ČR, dále také odeslání či příjem vybraných výrobků v rámci obchodních vztahů České republiky. Také odesílání nebo příjem vybraných výrobků v rámci obchodních vztahů ČR a ostatních států, tak i vývoz či dovoz vybraných výrobků při obchodních transakcích se zahraničím či třetími zeměmi mimo společenství. K další pravomoci Celní správy patří dohled nad problematikou osvobození i podmíněného osvobození od spotřební daně u vybraných výrobků. Orgány celní správy mají postavení policejního orgánu, tedy orgánu, který je činný

³¹ Dle GRÚŇ (2006).

v trestním řízení, a to pokud se předmětné trestní řízení týká vybraných trestných činů v oblasti daní.³²

3.5.1 Činnost celní správy

Do celní správy České republiky patří Generální ředitelství cel s pozicí správního úřadu s celostátní působností. Dále se zde řadí osm celních ředitelství, kterým je podřízeno 54 celních úřadů s vymezenou působností. Hlavní sídlo Generálního ředitelství sídlí v Praze, jednotlivá celní zařízení jsou pak umístěna v krajských městech a celní úřady se nacházejí v tehdejších okresních městech.

Mezi činnosti **generálního ředitelství** patří například rozhodování o individuálním zajištění celního dluhu s použitím záruční listiny, rozhoduje o povolení být ručitelem a vydává doklady k tomu potřebné, v rámci plnění mezinárodních smluv provádí dohled nad dopravními prostředky a kontejnery, u kterých existují důvody, že jsou použity v rozporu s celními předpisy. Dále v případech celostátního nebo mezinárodního významu pátrá po zboží uniklém či odňatém dohledu celních úřadů, provádí dohled nad osobami, o kterých existují závažné důvody pro domněnku, že porušily celní předpisy. V rámci plnění mezinárodních smluv provádí dohled nad pohybem zboží, o kterém je známo, že by mohlo způsobit podstatné porušení celních předpisů druhé smluvní strany a další.

Celní ředitelství pátrá po zboží uniklém nebo odňatém dohledu celních úřadů, přijímá žádosti o povolení osvědčovat na faktuře nebo jiném obchodním dokladu původ zboží. Dále provádí dohled nad pohybem zboží, o kterém je známo, že by mohlo způsobit podstatné porušení celních předpisů druhé strany. Rozhoduje o povolení osvědčovat na faktuře nebo jiném obchodním dokladu původ zboží. Také vydává a zrušuje informace o původu zboží a další.

Činnost celních úřadů

Celní úřady kontrolují největší povolené hmotnostní parametry vozidla, doklady potřebné k vývozu, dovozu nebo tranzitu zboží vydávané dle zvláštních právních předpisů. Mezi další činnosti celních úřadů patří například rozhodování o individuálním zajištění celního dluhu ručením s použitím záruční listiny. Provádějí řízení o porušení celních předpisů, stanoví-li tak zvláštní právní předpis. Přijímají celní prohlášení na propuštění zboží při vývozu návykových

³²Zevrubněji MATOUŠEK (2007).

látek a přípravků a hlášení osob pěstujících mák setý nebo konopí. Povoluje jednotný zápis cla a daní, rozhoduje o podmínkách dočasného uskladnění zboží a schvaluje dočasný sklad nebo rozhoduje o opravách celního prohlášení, zrušení platnosti celního prohlášení a taky o jeho změnách či zrušení, která vydal. Do pravomocí celních úřadů dále spadá rozhodnutí o: přidělení celně schváleného určení, o povinnosti uhradit náklady za zničení nebo znehodnocení zboží, které by mohlo ohrozit zdraví či život osob, dále o zajištění zboží důležitého pro řízení o porušení celních předpisů. Rozhoduje o udělení povolení provozovat celní sklad, o odnětí povolení, o změnách v osobě skladovatele nebo ukladatele. Také zajišťuje prodej zboží, na kterém vázne celní zástavní právo. Vyměřuje a vybírá skladné za dočasné uskladnění zboží ve skladech celního úřadu, vymáhá pokuty, které uložil, a předepsané náklady řízení, které nebyly zaplacený ve lhůtě splatnosti. Spravuje cla a další.

3.6 Výpočet daně z tabákových výrobků

Sazba daně na tabákové výrobky se stanovuje jako valorická a to v procentech z prodejní ceny a specifická na kusy či kilogramy. Sazba u cigaret se vypočítá jako součet pevné části daně, což je množství vyjádřené v kusech, která činí v současnosti (2013) 1,16 Kč za jeden kus cigaret a procentní části daně, která je 27% z konečné ceny cigaret pro konečného spotřebitele. Celková sazba spotřební daně však nesmí být zároveň nižší jak 2,18 Kč na jeden kus cigarety. Z toho vyplývá, že minimální částka, která plyne do státního rozpočtu ze spotřební daně z jedné krabičky cigaret, činí 44,80 Kč. Sazby u jiných tabákových výrobců, než u cigaret, jsou stanoveny pevnou částkou daně.

3.6.1 Plátce daně z tabákových výrobků

Jako plátce daně z tabákových výrobků je považována osoba, která prodala konečným spotřebitelům cigarety za vyšší cenu, než je cena uvedená na tabákové nálepce. Tímto je porušeno cenové pravidlo a prodávající má povinnost daň přiznat a zaplatit. Výrobce či dovozce se sídlem, popř. místem pobytu na daňovém území České republiky, která je způsobilá dopravovat tabákové výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu k podání návrhu na stanovení ceny pro konečného spotřebitele.

3.6.2 Osvobození od daně

Od daně jsou osvobozeny tabákové výrobky určené k použití jako vzorky pro výrobní zkoušky, pro předmět zkoušení tabák nebo tabákové výrobky. Dále jsou od daně osvobozeny také tabákové výrobky odebrané jako vzorky celním úřadem. Evidence takovýchto tabákových výrobků osvobozených od daně se vede odděleně. Evidence se uchová v rozmezí 10 let od konce kalendářního roku, kdy byla tato evidence vyhotovena.

3.6.3 Základ daně z tabákových výrobků

Do první poloviny roku 2005 byl u všech tabákových výrobků tvořen základ daně „dvousložkově“, avšak od druhé poloviny roku 2005 se dvousložkový výpočet základu daně využívá jen u cigaret.

Jestliže prodejce tabákový výrobek prodá za cenu vyšší, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce, stává se plátcem daně a vzniká mu povinnost dodatečného odvodu této daně. Rozdíl mezi základem daně z vyšší ceny pro konečného spotřebitele a základem daně z ceny pro konečného spotřebitele uvedené na tabákové nálepce, je základ daně. Cena pro konečného spotřebitele se stanovuje na základě návrhu na stanovení ceny pro konečného spotřebitele.

3.6.4 Sazby daně z tabákových výrobků

Spotřební daň u tabákových výrobků se často mění. Postupem let docházelo k vývoji výpočtu spotřebních daní u tabákových výrobků. Do období roku 2002 byla spotřební daň stanovena jen pevnou částkou a to u všech druhů tabákových výrobků. Od roku 2002 se začala spotřební daň skládat ze dvou složek a to z procentní a pevné. Jestliže po sečtení obou položek spotřební daň byla nižší než stanovená minimální spotřební daň, bylo zboží zdaněno stanovenou minimální spotřební daní. Nyní je spotřební daň s výjimkou spotřební daně u cigaret opět stanovena pevnou částkou na jednotku. V případě cigaret, doutníků a cigarillos je měrnou jednotkou kus, u ostatního tabáku je pak měrnou jednotkou kilogram. Každý započatý 90 mm délky tabákového provazce se u cigaret považuje za 1 kus.

3.6.5 Daňové přiznání a splatnost daně

Funkci daňového přiznání plní objednávka tabákových nálepek. Jestliže bude porušena podmínka podmíněného osvobození od daně při dopravě tabákových výrobků, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, a to i s podáním daňového přiznání. Toto daňové přiznání se

musí podat nejpozději první pracovní den po dni, kdy tato povinnost vznikne. Daň je v ten den současně i splatná.

Tím že se tabáková nálepka použije, je daň zaplacená. Tyto nálepky se musí použít v okamžiku, kdy vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Hodnota tabákových nálepek je splatná ode dne, kdy se začnou odebírat tabákové nálepky:

- u cigaret a tabáku ke kouření do 60 dní,
- u doutníků a cigarillos také do 60 dnů.

V případě, že je poskytnuto zajištění daně. Jestliže je však úhrada tabákových nálepek zajištěna již při jejich odběru, není nutné zajištění daně.

3.6.6 Jednotkové balení

Jednotkové balení obsahuje zpravidla 20 kusů cigaret a smí obsahovat pouze takové tabákové výrobky, které podléhají stejné sazbě. Jestliže prodejce poskytuje bezplatný zkušební vzorek, může toto balení cigaret a tabáku ke kouření otevřít. Dále také z důvodu kontroly obsahu. Dříve možné otevření tabákového balení z důvodu reklamy je zrušeno a to z důvodu zákazu reklamy v obchodech. Reklama probíhala formou darování bezplatného vzorku těchto cigaret. Při otevření takového balení tabáku či cigaret musí dojít k jednoznačnému poškození tabákové nálepky. S výjimkou prodeje doutníků a cigarillos, kdy je povolen kusový prodej, musí prodejce tabákových výrobků prodávat tabákové výrobky konečnému spotřebiteli v uzavřeném jednotkovém balení. Jednotkové balení se nevyžaduje v případě, jestliže je tabákový výrobek dopravován na území České republiky v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním do daňového skladu.

3.7 Dovoz tabákových výrobků v rámci podnikatelské činnosti

Jestliže má někdo v plánu dovážet tabákové výrobky v rámci podnikatelské činnosti, musí splnit určité povinnosti. Je povinen tuto skutečnost ohlásit celnímu úřadu a to nejpozději do 3 týdnů před uskutečněním prvního dovozu. Jestliže má dovozce trvalý pobyt jinde, než na daňovém území České republiky, musí podat písemné ohlášení u pověřeného celního úřadu. Pokud má dovozce sídlo nebo trvalý pobyt na daňovém území České republiky uvede v ohlášení následující informace: obchodní firmu (nebo název a sídlo), je-li PO, jméno

příjmením je-li FO, právní formu, zákonného zástupce, případnou existenci dohody o jednání ve shodě, výši podílu na obchodním jmění a celkovou výši tohoto jmění. Dovozce musí dále připojit soupis tabákových výrobků členěný podle: druhů, obchodních názvů, druhů obalů s uvedením počtu kusů či množství kilogramů v jednom balení.

3.8 Porušování zákona o spotřební dani

Výroba tabákových padělků patří mezi nejvýnosnější nelegální činnosti. Díky tomu celní správa provádí standardně kontroly tržnic, zde totiž dochází k nejčastějšímu nabízení těchto padělků. Nejčastěji prodejci čekají, až s jistotou zjistí, že je zákazník cizinec, poté cigarety nabízejí. Tyto cigarety nejčastěji nebývají umísťovány na stáncích, nýbrž v poblíž stojících vozidlech. Existují také stálí zákazníci, kteří si periodicky tyto cigarety vyzvedávají mimo prostory tržnic. Odbory pátrání jednotlivých celních úřadů věnují také zvýšenou pozornost odhalování osob, které se výrobou těchto padělků zabývají.³³

Mezi další oblast, kde dochází k porušování ZSpD dani, je nelegální dovoz tabákových výrobků. Jde především o dovoz originálních výrobků tabákových společností (Philip Morris, Gallaher, ImperialTobacco a jiných), které se vyrábí na východ od ČR. Tyto výrobky mají označení tabákové nálepky státu, kde byly vyrobeny. Rozdíl v ceně je pak poměrně značný. Například u cigaret Mallboro je v České republice cena oproti stejnému výrobku na Ukrajině téměř dvojnásobná.

V případě České republiky nelze v oblasti nelegální výroby cigaret pominout produkci asijské komunity. Většinou skupiny občanů Vietnamu a Číny se vzájemně doplňují a to tak, že jedna skupina cigarety například na strojích vyrábí, druhá zajišťuje jejich balení a další třeba zajišťuje dovoz tabáku. Při odhalování takovýchto skupin je hendikepem odlišný jazyk a kultura. Vzhledem k tomu je mnohdy velmi složité získávat informace o jejich činnosti a prakticky nemožné proniknout do jejich struktury.

Nelegálně vyráběné cigarety mají také odlišnou kvalitu, a to zejména v použité cigaretové směsi. Obecně však neplatí, že by byly vyšším zdravotním rizikem, než u cigaret vyráběných legálním způsobem. Avšak na rozdíl od nich použitý tabák neprochází kontrolou a testy. Odlišná situace je u cigaret vyráběných skupinou asiátů, tyto cigarety obsahují podřadnější

³³ Zevrubněji ŠULC (2010).

tabák. V tabáku již byly zjištěny i příměsi plastů a prachu. Takové cigarety představují zvýšené riziko pro jejich spotřebitele.³⁴

3.9 Negativní důsledky způsobení spotřebou tabákových výrobků

Spotřeba tabákových výrobků škodí jak svým uživatelům, tak také bohužel pasivním kuřákům, tedy lidem, který kouř z tabákových výrobků pouze pasivně vdechují, aniž by tyto výrobky sami kouřili. Tento a taky další negativní jevy, jako například nemocnost, sociální problémy nebo nižší produktivita práce či nutnost vydat více finančních prostředků na invalidní důchody a nemocenské dávky souvisí se spotřebou tabákových výrobků. Negativem je také vyšší předčasná úmrtnost kuřáků nejen aktivních, ale i pasivních.

3.9.1 Zdravotní problémy

Aktivní kouření má neblahý vliv na zdraví kuřáka. To, že kouří, významně napomáhá ke vzniku mnoha nemocí, nebo je dokonce přímo zapříčiňuje. Mimo jiné také ohrožuje ještě nenarozený plod, děti i dospělé. Mezi nejvíce rozšířené nemoci kuřáků patří rakovina plic, nádory v dutině ústní, nádory slinivky břišní nebo také ledvin. U všech typů zhoubných nádorů platí, že jejich včasné rozpoznání může znamenat mnohdy úplné vyléčení. Avšak problémem je, že například plicní rakovina je průkazná svými příznaky až v pozdních stádiích, kdy je často nemožné člověka již vyléčit. Dle statistik je větší polovina nádorů diagnostikována až v pozdním stádiu, což znamená velmi špatné léčení, nebo neléčitelné stádium. Nejběžnějšími příznaky a projevy rakoviny plic jsou kašel, dušnost, chraptot nebo-li sípání, bolesti na hrudníku a v pokročilých stádiích může být přítomno také vykašlávání krve. Zdravotní problémy související s kouřením souvisejí také s psychologickými problémy. Ty jsou však u tabákových výrobků na rozdíl od jiných legálních či nelegálních drog minimální. Například zvládání stresových situací patří mezi tyto psychologické problémy, též je u kuřáků větší pravděpodobnost spáchání sebevraždy.

³⁴ Dle KUBÁNEK (2011).

3.9.2 Předčasná úmrtí

Kouření je pro život velmi nebezpečné. Dle bílé knihy tabáku je „*kouření nejvýznamnější preventabilní příčinou smrti či faktorem, který zkracuje očekávanou délku života.*“³⁵ V důsledku kouření umírá v České republice každý rok kolem 22 tisíc lidí, kteří si takto průměrně zkracují život o více než 15 let. Dle Světové zdravotnické organizace pak celkově na následky kouření na celém světě umírá více než 4 milióny lidí ročně, přičemž úmrtnost na následky kouření je v rozvinutých zemích výrazně vyšší než v zemích rozvojových. K tomuto rozdílu přispívá především fakt, že průměrná délka dožití v těchto státech se liší. V rozvojových státech mnoho lidí umírá ještě dříve, než se mohou plně projevit následky kouření. Nejčastější příčinou smrti vlivem kouření je pak infarkt neboli srdeční mrtvice.

3.9.3 Sociální problémy

U pravidelných spotřebitelů cigaret může docházet k různým sociálním problémům. Jednak u těchto lidí dochází k výraznému poklesu fyzické kondice, ale také trpí častěji depresemi. Na kouření se již nahlíží už jen jako na přežitek a většinová společnost kuřáky spíše odsuzuje, to vede ke zhoršení image kuřáků. Kuřáci mohou také ovlivnit kouřením cigaret i své nenarozené děti. Například to, když žena kouří v těhotenství, může vést až k degradaci inteligence nově nenarozeného dítěte.

3.9.4 Nižší produktivita práce

K nižší produktivitě práce u kuřáků dochází z mnoha důvodů a to vzhledem k výrazně vyšší nemocnosti než u lidí, kteří nekouří. Také kvůli vyšší úmrtnosti, nebo kvůli přestávkám na kouření, které jsou na mnoha pracovištích povoleny. Vzhledem k těmto skutečnostem společnost přichází o značnou část příjmů a státní rozpočet tak přichází o daně.

3.9.5 Protikuřácká opatření

Stát používá mnohá opatření, kterými se snaží snížit spotřebu tabákových výrobků. Pomocí takovýchto opatření se snaží zajistit, aby se nekuřáci co nejméně setkávali s cigaretami, a to například pomocí zákazů reklamy na tabákové výrobky, či zákazů kouření na různých veřejných místech. Mimo zvyšování daně se stát dále snaží o snížení počtu stávajících kuřáků pomocí uvědomování občanů o zdravotních problémech, které pomou při

³⁵ www.wikiskripta.eu.

kouření vzniknout. U většiny těchto opatření se však neočekává okamžitý a silný účinek. Jedná se spíše o dlouhodobé snížení spotřeby cigaret.

3.9.6 Zákazy kouření

Zákaz kouření je veřejné nařízení, které obsahuje právní zákaz, omezující kouření na pracovištích a veřejných místech. Důvodem tohoto zákazu je nejen chránit zdraví občanů před chronickými onemocněními, ale také ochrana před požáry v zařízeních, dále také čistota v různých zařízeních a mimo jiné i snížení spotřeby energie potřebné při klimatizaci. V hodně zemích Evropy jsou již tyto zákazy zavedeny v zařízeních společného stravování (kavárny, restaurace apod.). V České republice tomu zatím tak není, v roce 2009 už ale byl podán návrh na podobná opatření. Nakonec se to vyřešilo povinností označení provozovny provozovatelem restaurace. Tato povinnost spočívá v tom, že provozovna musí být u vstupu jasně označena, a to zda se jedná o kuřácké, nekuřácké zařízení, nebo jsou zde vyhrazené prostory pro kouření. Zároveň upřesnil zákaz kouření na veřejných místech souvisejících s veřejnou dopravou. Stanovil, že zákaz kouření platí pouze pro uzavřená a krytá místa. V neposlední řadě rozšířil pravomoci obcí, které mohou nyní pomocí vyhlášek zakázat kouření na veřejně přístupných místech určených pro osoby mladší 18 let. Jedná se například o dětská hřiště či sportoviště, budovy určené pro pořádání společenských a kulturních akcí.³⁶

3.9.7 Kampaně proti kouření

Ty největší kampaně, které probíhaly na území České republiky, byly financovány z prostředků Evropské unie. Nynější kampaň má název „Ex-smokers are unstoppable“ (Ex kuřáci jsou nezastavitelní).³⁷ Tato kampaň se zaměřuje na to, aby lidé přestávali kouřit, snaží se poukázat na některá pozitiva, která při skoncování s kouřením vznikají. Osobní přínos je nezměrný: lepší zdraví, lepší vzhled, více peněz a v neposlední řadě také lepší sebevědomí. Kampaň nabízí bezplatnou pomoc se skončením kouření pomocí online programu, který je založený na rozsáhlém vědeckém výzkumu a klinické zkušenosti psychologů a odborníků na komunikaci. Cílovou skupinou pro tuto kampaň jsou kuřáci mezi 25 a 34 lety. Před touto kampaní probíhala kampaň „HELP – for a lifewithoutTobacco“ (Za život bez tabáku), která se soustředila na mladší občany ve věku 15 až 25 let. Prvotní velkou kampaní Evropské unie byla kampaň nazývaná „Feel free to say no“ (Nebojte se říci ne). V této kampani se úsilí

³⁶Zákon č.379/2005 Sb. - O opatřeních k ochraně před škodami působenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami.

³⁷ Zevrubněji ec.europa.eu.

zaměřovalo převážně na prevenci kouření u mladých lidí. České republiky se ale týkala až u svého konce roku 2004, jelikož to Česká republika vstoupila do Evropské unie. Kampaně Evropské unie na sebe navazují a snaží se předejít kouření, a působit proti němu ve všech stádiích.

Kampaně tak určitě jistou mírou ovlivňují spotřebu cigaret. V České republice však bohužel nejsou tak intenzivně propagovány a probíhají tak většinou bez většího zájmu veřejnosti.

3.9.8 Zákaz reklamy

Reklamou na tabákové výrobky se rozumí například jakákoli forma obchodního sdělení, jehož účelem nebo přímým či nepřímým účinkem je propagace tabákových výrobků. Dále distribuce tabákových výrobků zdarma nebo reklama, která nezmiňuje přímo tabákový výrobek, ale využívá ochranné známky, emblému nebo dalších charakteristických znaků tabákových výrobků.

Prvotní zákon o omezení reklamy na tabákové výrobky byl přijat již v roce 1989.³⁸ Tento zákon ale obsahoval nepřesné formulace a proto byl problematicky na interpretaci. Později byla reklama povolena pouze s omezením a to roku 1991,³⁹ že musí být v reklamě uváděn i obsah nikotinu, tabáku a dehtu. V roce 1992 byl zaveden opět zákaz reklamy, nebyl však ustanoven žádný orgán, který by na jeho dodržování dohlížel. Postupem vznikalo mnoho zákonů a novelizací, které většinou opět neměly velkou účinnost. V roce 2002 vstoupil v platnost zákon upravující zákony starší, který se zaměřoval především na ochranu nezletilých osob. Zpřísnil zdravotní varování, které muselo být vyobrazeno na každé krabičce do té doby v 10% velikosti, nyní 20%. Jednalo se o vytištěný text, který musel být psaný výraznou černou barvou na bílém pozadí. Text měl uvědomit spotřebitele o zdravotních hrozbách, které při kouření mohly vzniknout. Zněl „Ministerstvo zdravotnictví varuje: kouření způsobuje rakovinu“. Největším a nejdůležitějším zvratem byla novela zákona v roce 2004, která zakazovala reklamu na tabákové výrobky úplně. Do té doby byly omezovány nebo zakazovány jen některé druhy reklamy. V současnosti jsou označeny jmenovitě jen určité výjimky, které se tolerují, jako například reklamy v malých prodejnách, které se na tyto výrobky specializují a jiné.

³⁸ Zákon č. 37/1989 Sb., o ochraně před alkoholismem a jinými toxikomanii, ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ Zákon č. 468/1991, provozování rozhlasového a televizního vysílání

Reklama na tabákové výrobky má však na své spotřebitele spíše minimální vliv. Jedná se víceméně o nástroj přetahování zákazníků, kteří již kouří. Z toho vyplývá, že reklama slouží spíše jako nástroj konkurenčního boje.

3.10 Dílčí závěr

V rámci této kapitoly byl stanoven cíl vysvětlit, co vlastně tabák je, nastolit také krátce jeho historii. Stručně se věnovat právní úpravě daně z tabákových výrobků. Byl vysvětlen pojem tabáková nálepka, kontrola značení tabákovou nálepkou či vracení této nálepky pověřenému celnímu úřadu. Dále bylo poukázáno na způsob výpočtu daně z tabákových výrobků.

4 Zatížení vybrané domácnosti akcízy z tabákových výrobků

V této části bakalářské práce je popsán a vysvětlen systém zdaňování cigaret, který je poměrně složitý. Dále jsou zde uvedeny výpočty spotřební daně z tabákových výrobků domácnosti pro období let 2009 – 2013. Následuje grafické zpracování pro lepší orientaci.

4.1 Systém zdaňování cigaret

Jak již bylo uvedeno, na cigarety je v zemích Evropské unie ukládán akcízy, který je složený z části specifické a valorické, dále podléhají dani z přidané hodnoty. Systém zdaňování cigaret je docela složitý, pro běžného spotřebitele neprůhledný.

Na cigarety je uložena specifická daň (zvláštní spotřební sazba – snaha omezit spotřebu, ekonomický důvod), daň ad valorem (daň vypočtená procentem ze základu daně, který je vyjádřen v peněžních jednotkách), a také podléhají dani z přidané hodnoty. Samotná částka specifické daně za kus cigarety, nebo procento z prodejní ceny daně ad valorem, nebo daně z přidané hodnoty se spotřebiteli nemusejí zdát nějak vysoké. Částka daně ad valorem je ale již kalkulovaná z ceny včetně specifické daně i daně z přidané hodnoty. Podobně také daň z přidané hodnoty je vypočítána z ceny včetně obou částí akcízů uloženého na cigarety. Když se zdanění cigaret pojme zevrubněji, pak se zjistí, že daně z prodejní ceny tvoří průměrně v zemích Evropské unie cca 75 %. Ve výsledku je vidno, že vlivem zdanění je prodejní cena cigaret nakonec až pětinasobná oproti ceně původní.

4.2 Výpočty zatížení akcízy z tabákových výrobků

V následující části jsou prezentovány výpočty spotřební daně z tabákových výrobků. Výpočty také poukazují na skutečnost, kolik kuřák odvede státu na dani z cigaret z celkové ceny cigarety. Průzkum se týká období pěti let a to roku 2009, 2010, 2011, 2012 a roku 2013. Všechny výpočty jsou doplňovány grafickým zpracováním.

Pro požadavek dopracování se k potřebným výpočtům je nezbytné zvolit nějakou vzorovou domácnost. Pro tuto potřebu je vybrána smyšlená domácnost, kde žije jeden člověk

s průměrným měsíčním platem. Tato osoba je bezdětná, stav svobodný. Osoba podepsala prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních prožitků. Kouří cigarety značky Petra klasik, kterých vykouří v průměru jednu krabičku denně, tzn. 20 kusů cigaret.

K následujícím výpočtům je potřeba vyhledat výši průměrné měsíční mzdy⁴⁰ v České republice v časovém období roku 2009 - 2013, kterou ilustruje následující tabulka č. 4.1.

rok	ø měsíční mzda
2009	23 488 Kč
2010	23 951 Kč
2011	24 319 Kč
2012	25 101 Kč
2013	24 836 Kč

Tabulka č. 4.1 – Průměrná měsíční mzda pro roky v období 2009 – 2013.

Zdroj: Vlastní zpracování podle kurzy.cz.

Roční slevy na dani na poplatníka pro jednotlivé roky⁴¹, blíže tabulka č. 4.2.

rok	sleva na poplatníka
2009	24 840 Kč
2010	24 840 Kč
2011	23 640 Kč
2012	24 840 Kč
2013	24 840 Kč

Tabulka č. 4.2 – Sleva na poplatníka pro rok 2009 – 2013.

Zdroj: Vlastní zpracování dle ucetnikavarna.cz.

⁴⁰ www.kurzy.cz.

⁴¹ www.ucetnikavarna.cz.

Dále také cenové zobrazení jedné krabičky cigaret značky Petra klasik⁴² v daných obdobích, viz tabulka č. 4.3. Od roku 2014 se výrobky Petra s konečnou prodejní cenou 77 Kč mění na L&M. Tato změna vychází z neustálého zkvalitňování výrobků.⁴³

rok	Cena cigaret 1 krabička/20ks
2009	66 Kč
2010	69 Kč
2011	72 Kč
2012	74 Kč
2013	77 Kč

Tabulka č. 4.3 – Cena 1 krabičky cigaret značky Petra klasik v období 2009 – 2013.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů Philip Morris a aktualne.cz.

Také musí být znám vývoj sazeb spotřební daně. Ty již byly znázorněny v tabulce č. 2.1 v kapitole 2. Důležité je nezapomenout, že u cigaret musí dle zákona o spotřebních daních z tabákových výrobků složený akcíz dosáhnout určené minimální hranice na 1 kus cigarety.⁴⁴ Tato hranice má rostoucí charakter, jak jde vidět v následující tabulce č. 4.4.

rok	minimální hranice na 1ks cigarety
2009	1,92 Kč
2010	2,01 Kč
2011	2,01 Kč
2012	2,10 Kč
2013	2,18 Kč

Tabulka 4.4 – Minimální hranice pro výpočet spotřební daně v daném období.

Zdroj: Vlastní zpracování dle aktualne.cz.

⁴² Dle www.aktualne.cz.

⁴³ Dle www.pmi.com.

⁴⁴ Zevrubněji ŠIROKÝ (2013).

A v neposlední řadě je podstatné znát vývoj výše DPH⁴⁵ pro výpočet daně z jedné krabičky cigaret, tab. 4.5.

rok	sazby DPH
2009	19 %
2010	20 %
2011	20 %
2012	20 %
2013	21 %

Tabulka č. 4.5 – Vývoj sazeb DPH v jednotlivých letech.

Zdroj: Vlastní zpracování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinných k danému období.

4.2.1 Období 2009

V období roku 2009, kdy byla průměrná hrubá měsíční mzda 23 488 Kč, vyjde po zdanění a dalších úpravách tzv. čistá mzda. Čistá mzda představuje částku, která je zaměstnanci skutečně vyplacena, stává se reálným disponibilním příjmem domácnosti. Z hrubé mzdy, což je odměna za práci před zdaněním a jinými odpočty, se vypočítá odečtením zálohy na daň (popř. přičtením daňového bonusu) a pojistného sociálního a zdravotního pojištění. V roce 2009 vyjde čistá mzda 18 249 Kč. Při zohlednění faktu, že jedna krabička cigaret Petra klasik stála 66 Kč, vyjde, že měsíčně utratila modelová osoba 1 980 Kč a ročně 23 760 Kč. Za měsíční období se pro tyto výpočty rozumí průměrný počet třiceti dnů v měsíci. Pro dosažení částky roční útraty za cigarety je měsíční částka vynásobena dvanácti.⁴⁶

Výše daně u cigaret při aplikaci pevné části a procentní části sazby daně se vypočítá jako součet následujících položek:

- součin procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele dělený stem,

⁴⁵ Zevrubněji ŠIROKÝ, (2010).

⁴⁶ Dle <http://www.finance.cz>.

- součin pevné části sazby daně a počtu kusů (20 ks). Základem daně pro procentní část daně u cigaret je cena pro konečného spotřebitele. Základem daně pro pevnou část daně u cigaret je množství, které je vyjádřeno v kusech.⁴⁷

U cigaret byla v roce 2009 pevná sazba daně 1,03 Kč za kus a procentní část daně 28 % z ceny cigaret. Výpočet potom vypadá následovně. Krabička cigaret stojí 66 Kč, procentní část vyjde 18,84 Kč, pevná potom 20,6 Kč. Po sečtení je výsledná spotřební daň 39,08 Kč. Zřetel musí být brán také na minimální výši spotřební daně, která je pro tento rok 38,4 Kč. Daň z přidané hodnoty je 19% a vyjde 6,6 Kč ($66 \div 190 \cdot 19$). Celková daň činí 45,68 Kč, tedy 69,21 % konečné ceny cigarety.

Vynásobením hodnoty 45,68 Kč a jednoho měsíce (opět průměrná hodnota třicet dní), vznikne částka 1 370 Kč, která odpovídá výši odvedené daně z cigaret státu. To znamená, že osoba ve zvolené domácnosti utratí za měsíc za cigarety ze své čisté mzdy 1 980 Kč, avšak státu odvede dvě třetiny této částky. Ročně už se tato daň vyšplhá na 16 445 Kč z 23 760 Kč, které skutečně za cigarety utracené byly.

Čistá mzda, kterou obdrží modelová osoba za rok 2009, potom činí 218 988 Kč, po odečtení vypočtené roční daně státu ve výši 16 445 Kč vznikne zůstatek 194 072 Kč, se kterým může disponovat.

Níže následují výpočty čisté mzdy a spotřební daně, zároveň vše graficky ztvárněno pro lepší orientaci rozdílů mezi jednotlivými roky.

⁴⁷www.kurzy.cz

2009	
HM	23 488 Kč
ZP (9%)	2 114 Kč
SP (25%)	5 872 Kč
SHM	31 475 Kč
≡	31 500 Kč
15%	4 725 Kč
- popl	2 070 Kč
záloha na daň	2 655 Kč
ZP (4,5%)	1 057 Kč
SP (6,5%)	1 527 Kč
ČM	18 249 Kč

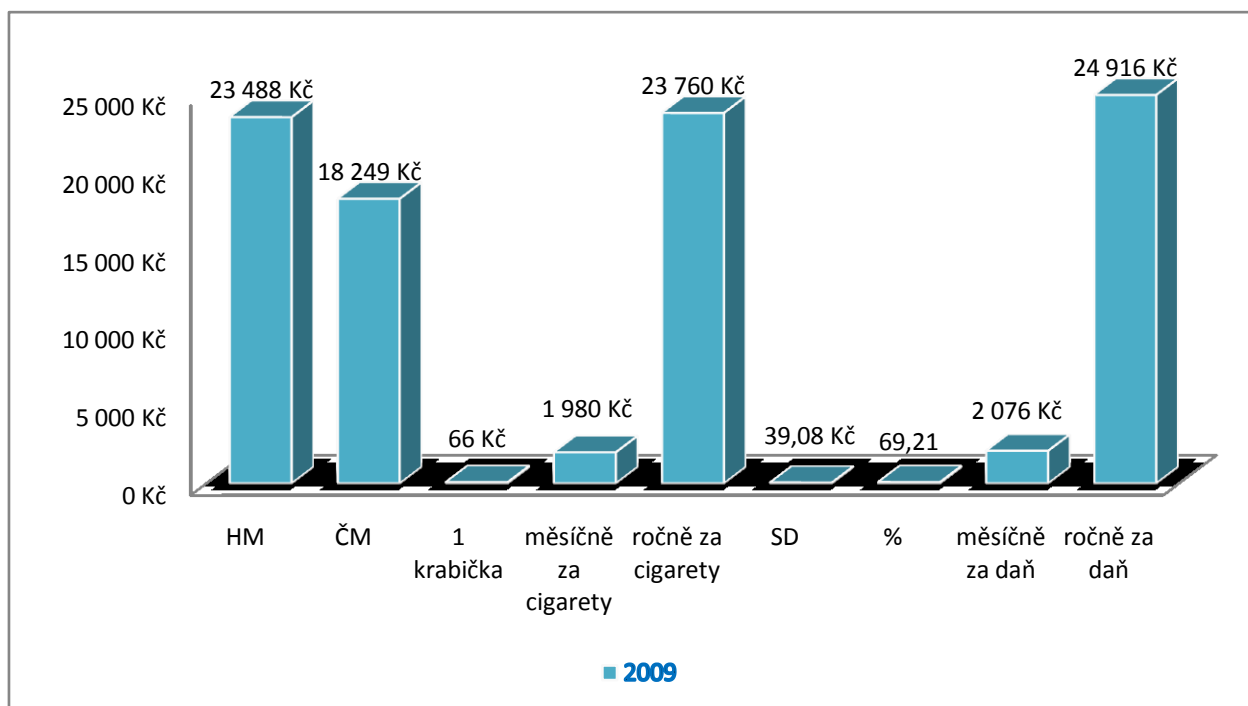
Tabulka 4.6 – Postup výpočtu ČM rok 2009.

Zdroj: Vlastní zpracování.

SD	
28%	18,48 Kč
1,07 Kč* 20ks	20,60 Kč
SD	39,08 Kč
DPH (19%)	6,60 Kč
SD + DPH	45,68 Kč
v % z KC	69,21%

Tabulka 4.7 – Postup výpočtu SD rok 2009.

Zdroj: Vlastní zpracování.



Graf 4.8 – Grafické zpracování.

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.2.2 Období 2010

V roce 2010 průměrná mzda činila 23 951 Kč, po úpravách vyjde čistá mzda, která je 18 571 Kč. V období roku 2010 stála jedna krabička cigaret Petra klasik 69 Kč, což znamená, že měsíčně bylo za cigarety utraceno 2 070 Kč a ročně 24 840 Kč. Dále při výpočtu výše daně u cigaret je pro rok 2010 pevná sazba daně 1,07 Kč za kus a procentní část daně 28 % z ceny cigaret. Dále při výpočtech vyjde procentní část 19,32 Kč, pevná část 21,40 Kč. Následuje sečtení těchto částek a vznikne výsledek 40,72 Kč, což je výše spotřební daně. Minimální výše spotřební daně pro tento rok je 40,20 Kč. Daň z přidané hodnoty ve výši 20 % vyjde 11,5 Kč ($69 \div 120 \cdot 20$). Celková daň potom činí 52,22 Kč, což vychází na částku 75,68 % z konečné ceny.

Dále je třeba zjistit částku, která odpovídá výši odvedené daně z cigaret státu. Ta se získá vynásobením hodnoty 52,22 Kč a jednoho měsíce, výsledek je 1 567 Kč. Člověk ze zvolené domácnosti potom za měsíc utratí ze své čisté mzdy za cigarety 2 070 Kč. Ročně se daň

vyšplhá do výše 18 804 Kč z 24 840 Kč, které za cigarety utracené skutečně byly. Čistá mzda za tento rok je 222 852 Kč. Zůstatek po odečtení vypočtené roční daně státu 18 804 Kč je 204 048 Kč.

2010	
HM	23 951 Kč
ZP (9%)	2 156 Kč
SP (25%)	5 988 Kč
SHM	32 095 Kč
÷	32 100 Kč
15%	4 815 Kč
- popl	2 070 Kč
záloha na daň	2 745 Kč
ZP (4,5%)	1 078 Kč
SP (6,5%)	1 557 Kč
ČM	18 571 Kč

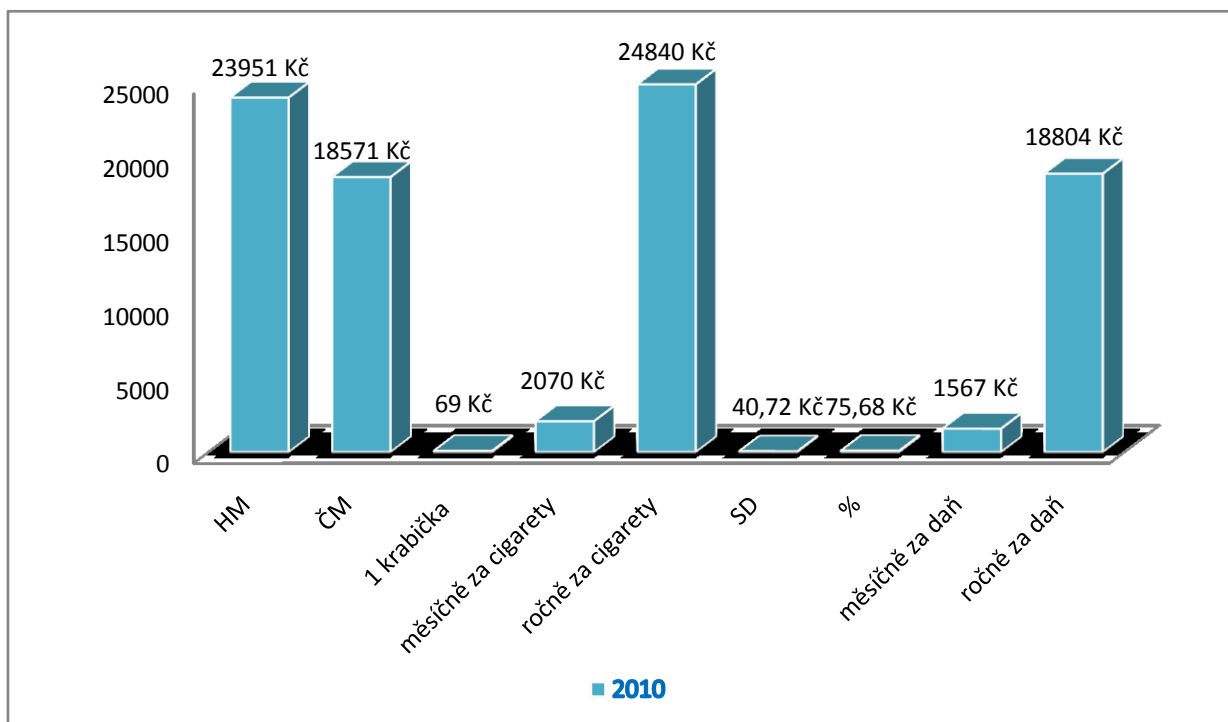
Tabulka 4.9 – Postup výpočtu ČM rok 2010.

Zdroj: Vlastní zpracování.

SD	
28%	19,32 Kč
1,07 Kč* 20ks	21,40 Kč
SD	40,72 Kč
DPH (20%)	11,50 Kč
SD + DPH	52,22 Kč
v % z KC	75,68%

Tabulka 4.10 – Postup výpočtu SD rok 2010.

Zdroj: Vlastní zpracování.



Graf 4.11 – Grafické zpracování.

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.2.3 Období 2011

Hrubá mzda v roce 2011 byla 24 319 Kč a čistá mzda 18 724 Kč. Pro tento rok byla cena krabičky cigaret 72 Kč, což znamená, že za měsíc bylo utraceno 2 160 Kč a ročně 25 920 Kč. Pevná sazba daně 1,07 Kč za kus a část procentní byla 28 % z ceny cigarety. Procentní část vyjde 20,16 Kč, pevná potom 21,40 Kč. Výsledek po sečtení 41,56 Kč, to je výše spotřební daně. Minimální spotřební daň je pro tento rok 40,2 Kč. Daň z přidané hodnoty je 20 %, což vyjde 12 Kč ($72 \div 120 \cdot 20$). Výše celkové daně je 53,56 Kč, v procentech 74,38 % z ceny konečné.

Vynásobením částky 53,56 Kč a jednoho měsíce se opět dosáhne částky odpovídající odvedené dani státu z cigaret 1 607 Kč. Za měsíc to je číslo 2 160 Kč utracené za kuřivo. Ročně už částka stoupne na 19 284 z 25 920 Kč, které osoba utratila za cigarety. Čistá mzda obdržená za rok 2011 je 224 688 Kč. Po odečtení roční daně státu ve výši 19 284 Kč vznikne zůstatek 205 404 Kč.

Nutno poznamenat, že v roce 2011 byla zavedená tzv. povodňová daň. Jednalo se o základní slevu na poplatníka, která byla o stokorunu nižší, než v letech ostatních.

2011	
HM	24 319 Kč
ZP (9%)	2 189 Kč
SP (25%)	6 080 Kč
SHM	32 588 Kč
≡	32 600 Kč
15%	4 890 Kč
- popl	1 980 Kč
záloha na daň	2 920 Kč
ZP (4,5%)	1 094 Kč
SP (6,5%)	1 581 Kč
ČM	18 724 Kč

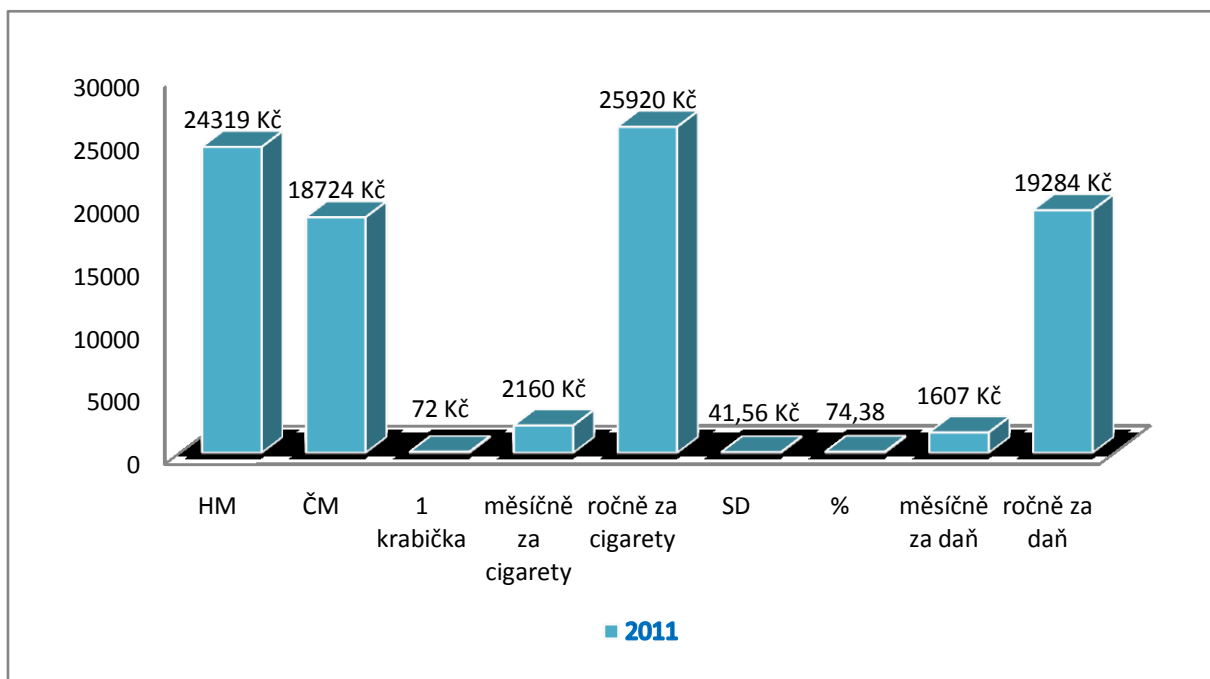
Tabulka 4.12 – Postup výpočtu ČM rok 2011.

Zdroj: Vlastní zpracování.

SD	
28%	20,16 Kč
1,07 Kč* 20ks	21,40 Kč
SD	41,56 Kč
DPH (20%)	12 Kč
SD + DPH	53,56 Kč
v % z KC	74,38%

Tabulka 4.13 - Postup výpočtu SD rok 2011.

Zdroj: Vlastní zpracování.



Graf 4.14 – Grafické zpracování.

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.2.4 Období 2012

V období roku 2012 činila hrubá mzda 25 101 Kč a čistá mzda 19 364 Kč. Krabička cigaret stála 74 Kč. Za měsíc utratila modelová osoba za cigarety 2 220 Kč a ročně 26 640 Kč. Pevná a procentní sazba je 1,12 Kč za kus a 28 % z ceny cigaret. Po výpočtech je dosaženo procentní části ve výši 20,72 Kč a pevné 22,40 Kč. Tyto dvě části se opět sečtou a vyjde číslo 43,12 Kč, což je výše spotřební daně. Hodnota 40 Kč je minimální výše spotřební daně, s kterou se musí počítat. Daň z přidané hodnoty je 20 % a vyjde 12,33 Kč ($74 \div 120 \cdot 20$). Celková daň potom vyjde 55,45 Kč, tedy 74,93 % z konečné ceny.

Následně je vynásobena částka 55,45 Kč s jedním měsícem a výsledkem je částka 1 664 Kč, která odpovídá výši odvedené daně státu z cigaret. To znamená, že domácnost utratí za měsíc za cigarety z čisté mzdy 2 220 Kč, státu však opět odvádí cca dvě třetiny této částky. Za rok potom daň dosahuje výše 19 968 Kč z 26 640 Kč, které domácnost opravdu utratila.

Obdržená čistá mzda pro období 2012 potom je 232 368 Kč, když se odečte roční daň státu, tak činí 212 400 Kč.

2012	
HM	25 101 Kč
ZP (9%)	2 259 Kč
SP (25%)	6 275 Kč
SHM	33 635 Kč
≡	33 700 Kč
15%	5 045 Kč
- popl	2 070 Kč
záloha na daň	2 975 Kč
ZP (4,5%)	1 130 Kč
SP (6,5%)	1 632 Kč
ČM	19 364 Kč

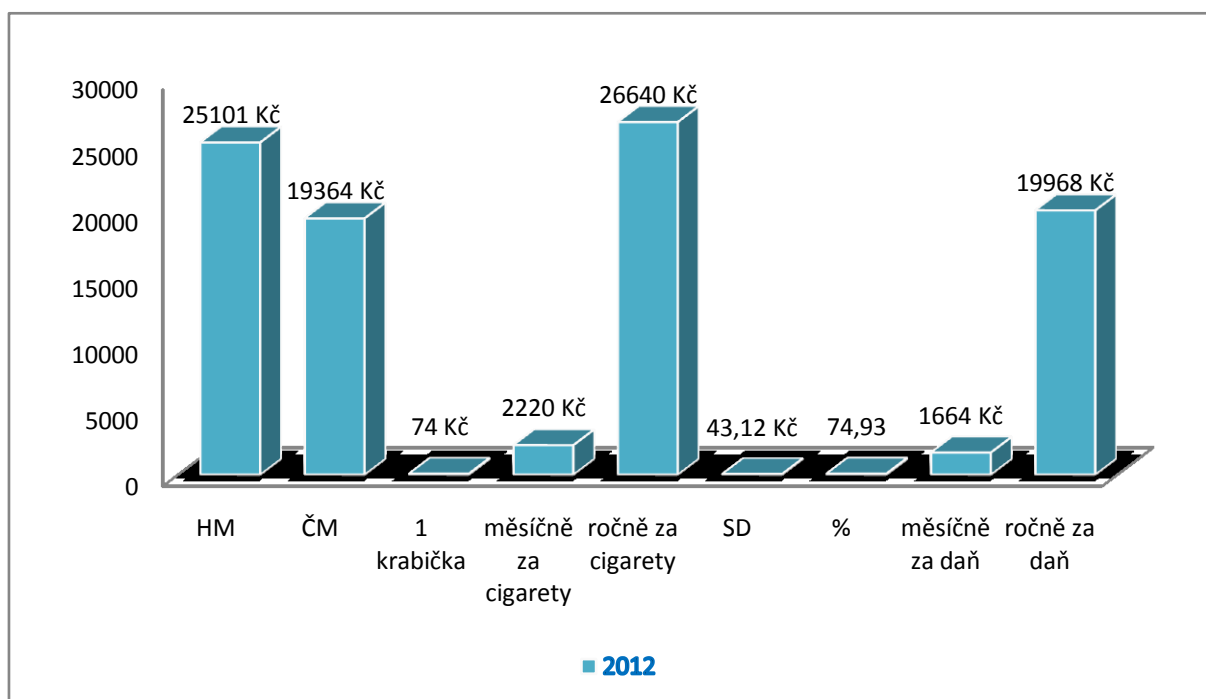
Tabulka 4.15 – Postup výpočtu ČM rok 2012.

Zdroj: Vlastní zpracování

SD	
28%	20,72 Kč
1,07 Kč* 20ks	22,40 Kč
SD	43,12 Kč
DPH (20%)	12,33 Kč
SD + DPH	55,45 Kč
v % z KC	74,93%

Tabulka 4.16 – Výpočet SD rok 2012.

Zdroj: Vlastní zpracování.



Graf 4.17 – Grafické zpracování.

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.2.5 Období 2013

Poslední rok 2013 byla průměrná měsíční mzda 24 836 Kč, po úpravách vyjde čistá mzda ve výši 19 178 Kč. Další potřebná informace je potom cena jedné krabičky cigaret, která je 77 Kč. Za měsíc analyzovaná domácnost za kuřivo utratila 2 310 Kč a za tento rok celkem 27 720 Kč. Následoval výpočet spotřební daně, kdy pevná sazba je 1,16 Kč za kus cigarety a procentní sazba 27 %. Procentní část tedy vyjde v přepočtu na 20,79 Kč a pevná na 23,20 Kč. Po součtu vyjde hodnota spotřební daně 43,99 %. Nejnižší výše spotřební daně v roce 2013 byla stanovena na částku 43,60 Kč. Následuje výpočet DPH, které bylo 21 %, tudíž vyjde číslo 13,36 Kč ($77 \div 12 \cdot 121$). Celková daň je 57,35 Kč, tedy 74,48 % z celkové ceny cigaret.

Vynásobením hodnoty 57,35 Kč a jednoho měsíce je dosaženo čísla 1 721 Kč. Toto číslo se rovná výši odvedené daně z cigaret státu. Za jeden měsíc domácnost utratí za nákup cigaret 2 310 Kč, státu odvede znovu větší podíl. Za rok daň odvedena státu vystoupá na sumu 20 652 Kč.

V roce 2013 obdrží zvolená modelová domácnost částku čisté mzdy ve výši 230 136 Kč. Odečte se vypočítaná roční daň státu ve výši 20 652 Kč, vznikne roční disponibilní zůstatek 202 416 Kč.

2013	
HM	24 836 Kč
ZP (9%)	2 235 Kč
SP (25%)	6 209 Kč
SHM	33 280 Kč
÷	33 300 Kč
15%	4 995 Kč
- popl	2 070 Kč
záloha na daň	2 925 Kč
ZP (4,5%)	1 118 Kč
SP (6,5%)	1 615 Kč
ČM	19 178 Kč

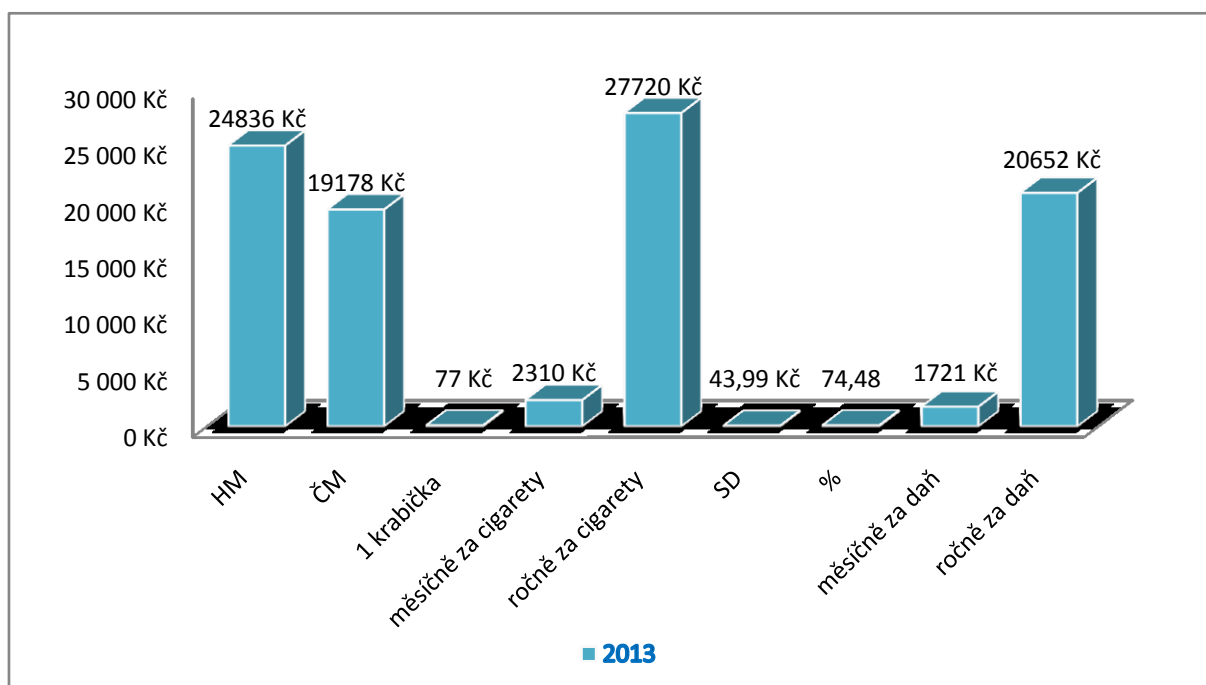
Tabulka 4.18 – Postup výpočtu ČM rok 2013.

Zdroj: Vlastní zpracování.

SD	
28%	20,79 Kč
1,07 Kč* 20ks	23,20 Kč
SD	43,99 Kč
DPH (20%)	13,36 Kč
SD + DPH	57,35 Kč
v % z KC	74,48%

Tabulka 4.19 – Postup výpočtu SD rok 2013.

Zdroj: Vlastní zpracování.

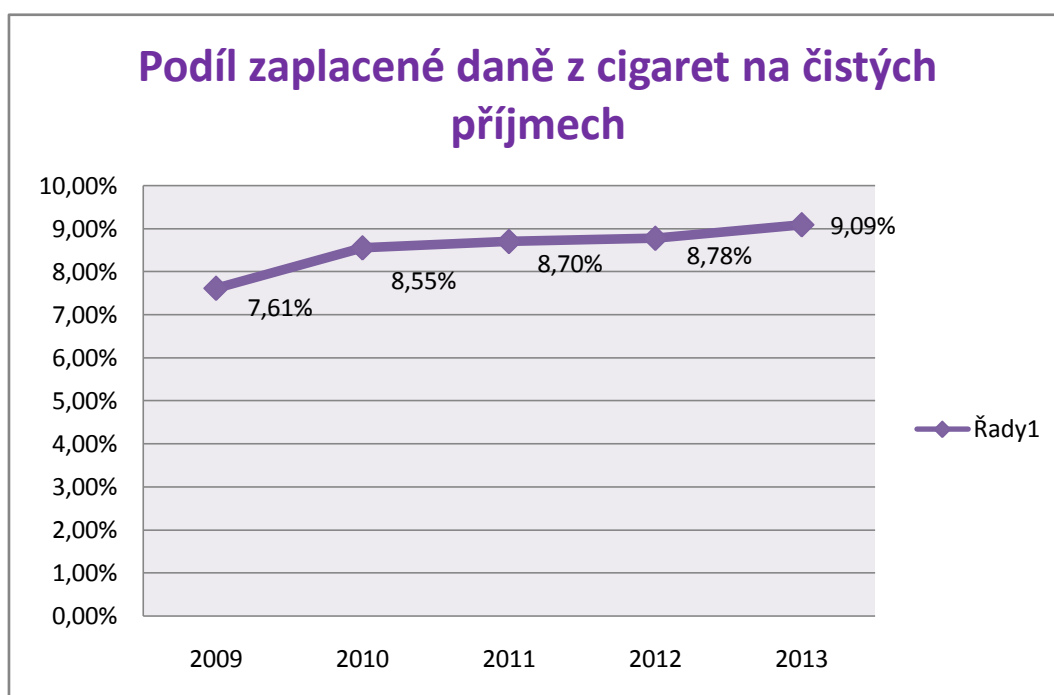


Graf 4.20 – Grafické zpracování.

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.3 Vývoj daňového zatížení ve zkoumaném období

Na analyzované domácnosti bylo zjištěno, že podíl zaplacené daně z cigaret včetně DPH na čistých příjmech má vzrůstající trend. Rostoucího charakteru je dosahováno díky neustále stoupajícím sazbám akcízů z cigaret a růstu DPH. Dále také z důvodu zvyšující se průměrné hrubé mzdy. V roce 2011 byla zavedená tzv. povodňová daň. Jednalo se o základní slevu na poplatníka, která se o stokorunu snížila z 2 070 Kč měsíčně na 1 970 Kč.



Graf 4.21 – Podíl zaplacené daně z cigaret na čistých příjmech.

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.5 Dílčí závěr

Tato kapitola již obsahovala praktické výpočty, díky nimž byla vypočítána daň ze spotřeby cigaret kuřáka s průměrným platem a spotřebou dvaceti kusů cigaret za den. V jednotlivých obdobích se výpočty lišily jen nepatrně a to vlivem zdražování cigaret, růstu sazby akcízu u cigaret a pohybu výše průměrné roční mzdy, což je vidět na jednotlivých grafech.

5 Závěr

Hlavním cílem bakalářské práce bylo vysvětlení pojmů, které souvisejí se spotřební daní a objasnění jejich klasifikace. Dílčí ambicí bylo nastínit legislativní úpravu spotřební daně z tabákových výrobků a popsat problematiku této spotřební daně dle platných předpisů. Finální cíl této práce spočíval ve vyjádření praktických výpočtů, týkajících se výše spotřební daně z tabákových výrobků, která je státu odvedena z těchto komodit.

Historie spotřební daně sahá už do dob feudalismu, kdy dochází k historickému prolínání mezi prvními daněmi a daní spotřební. V původní podobě měly spotřební daně naturální charakter. Postupem doby se však začalo objevovat peněžní hospodářství a to přispělo k tomu, že spotřební daně nabyly peněžní podoby. Mezi důležité období se řadí také období liberalismu, kdy dochází ke vzniku první systematické daňové soustavy přímých a nepřímých daní, a to výnosové daně a důchodové daně. V tuto dobu začínají mít největší roli na příjmu do státního rozpočtu spotřební daně a také cla.

V zemích Evropské unie podléhají výrobky této všeobecné spotřební daní, tedy daní z přidané hodnoty. Dále je na vybrané druhy zboží uložena selektivní spotřební daň nazývaná akcíz. Na rozdíl od daně z přidané hodnoty mají akcízy v naprosté většině případů formu jednotkové daně. U cigaret je tu ale výjimka, proto je jim v této bakalářské práci věnována většina prostoru. Akcíz ukládaný na cigarety má podobu složené daně. A to tak že část daně je specifická a část je uložena ad valorem. Do základu daně tak vstupuje množství cigaret v kusech a současně také cena pro konečného spotřebitele.

V úvodní kapitole byl podán stručný nástin základních pojmů týkajících se daňové teorie, způsobu třídění daní, jejich výběru či jejich funkcím. Kromě historie daní zde byly popsána klasifikace spotřebních daní možnost vrácení těchto daní nebo také vývoj sazeb akcízu v rámci České republiky.

Navazující kapitola vedle analýzy legislativního prostředí spotřební daně z tabákových výrobků v České republice rovněž obsahovala vysvětlení, co to vlastně tabák je a jakými způsoby se může kouřit. Dále tato část pojednávala o povinnosti značení tabákových výrobků tabákovou nálepkou, o plátcí daně, osvobození od daně nebo také vysvětlení pojmu jednotkové balení. Důležitou součástí byly také informace o negativních důsledcích způsobených spotřebou tabákových výrobků a o možných protikuřáckých opatřeních. V závěrečné kapitole byly provedené praktické výpočty vztahující se na modelovou

domácnost, kde bylo kladeno za cíl vyzdvižení faktu rostoucího vývoje hodnot sazeb akcí z cigaret.

Na modelové domácnosti bylo zjištěno, že podíl zaplacené daně z cigaret včetně DPH na čistých příjmech má vzrůstající trend. Vzhledem ke krokům Evropské komise lze předpokládat, že tato tendence bude pokračovat i v budoucnu.

Seznam použité literatury:

a) Odborná literatura

GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha: Linde, 2006. 336 s. ISBN 978-80-7201-745-4

FANTINI, M. ed. *Taxation Trends in the European Union*. 2011 Edition. Luxembourg: European Communities, 2011. 428 s. ISBN 978-90-79-19644-7

KUBÁNEK, Vladimír. *Tabák a tabákové výrobky*. Praha: Tribun EU, 2011. 162 s. ISBN 978-80-263-0158-5

MATOUŠEK Pavel. *Clo*. Praha: Century CZ, 2007. 296 s. ISBN 978-80-7357-26-3

STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: WoltersKluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra, Stanislav KLAZAR a Barbora SLINTÁKOVÁ. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. 322 s. ISBN 80-7379-001-7.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0

ŠULC, Ivo. *Zákon o spotřebních daních s komentářem k 1. 4. 2010*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 408 s. ISBN 978-80-7263-608-2.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11 vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

b) Právní normy

Zákon č. 37/1989 Sb., - o ochraně před alkoholismem a jinými toxikomaniemi, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 468/1991 Sb., - provozování rozhlasového a televizního vysílání.

Zákon č. 587/1992 Sb., - o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., - o dani z přidané hodnoty, ve znění účinných k danému období.

Zákon č. 379/2005 Sb., - o opatřeních k ochraně před škodami způsobenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami.

Směrnice Rady 2011/64/EU, - o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.

Směrnice Rady 92/12/EHS., - o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.

c) Elektronické dokumenty

Výpočet zatížení akcízy z tabákových výrobků. AKTUÁLNĚ [online] 2013 [cit. 2013-11-10]. Dostupné z: <http://www.aktualne.cz/petra+klasik.html>.

Kouření tabáku. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD [online] 2013 [cit. 2013-11-1]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/16_0_tabakove_vyroby.html

Období 2009. FINANCE [online] 2013 [cit. 2013-11-28]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane.html>.

Výpočet zatížení akcízy z tabákových výrobků. KURZY [online] 2013 [cit. 2013-12-21]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/makroekonomika/mzdy.html>.

Tabákové nálepky. KUŘÁKOVA PLÍCE [online] 2012 [cit. 2013-12-13]. Dostupné z: http://www.kurakovaplice.cz/koureni_cigaret/zajimavosti-a-statistiky/statistiky-tykajici-se-koureni.html.

Daňový systém ČR. MĚŠEC [online] 2014 [cit. 2014-01-15]. Dostupné z:
<http://www.mesec.cz/dane/dan-dedicka-a-darovaci.html>.

Výpočet zatížení akcízy z tabákových výrobků. PMI [online] 2013 [cit. 2014-02-11].
Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/media_center/CZ_Petra_Start.html.

Výpočet zatížení akcízy z tabákových výrobků. ÚČETNÍ KAVÁRNA [online] 2013 [cit. 2013-12-10]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-vyse-nezdanitelných-castek-a-slev-na-dani.html>.

Zákaz reklamy. EUROPA [online] 2013 [cit. 2014-02-10]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/health/tobacco/ex_smokers_are_unstoppable.html.

Předčasná úmrtí. WIKISKRIPTA [online] 2011 [cit. 2013-12-20]. Dostupné z:
http://www.wikiskripta.eu/Prevence_a_screening_v_onkologii.html.

Daňový systém ČR. MĚŠEC [online] 2014 [cit. 2014-01-15]. Dostupné z:
<http://www.mesec.cz/dane/dan-dedicka-a-darovaci.html>.

Seznam zkratk:

CZK- česká koruna

ČSÚ - Český Statistický úřad

ČM- čistá mzda

DPH- daň z přidané hodnoty

FO- fyzická osoba

HM- hrubá mzda

KC- konečná cena

obj.- objemových

PO- právnická osoba

popl.- poplatník

SD- spotřební daň

SHM- super hrubá mzda

SP- sociální pojištění

ZP – zdravotní pojištění

ZSpD- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřební dani, ve znění pozdějších předpis

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2014

Simona Dudková

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1: Výše spotřební daně u krabičky cigaret v EU

Příloha č. 2: Směrnice rady 2011/64/EU

Příloha č. 3: Seznam služeb podléhající snížené sazbě